ปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ปนวรรษ แจ้งเวชฉาย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปรีดี พนมยงค์

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2563

The Problem of Tax Deduction Policy of the OTOP Goods : The Equity and the Efficiency Based on the Principle of Good Taxation

Panawat Jangvestchay

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of Requirements

for the Degree of Master of Laws

Department of Law

Pridi Bhanomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University

2020

ใบรับรองวิทยานิพนธ์

คณะนิติศาสตร์ปรีดี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

หัวข้อวิทยานิพนธ์ ปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรม และหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

เสนอโดย นายปนวรรษ แจ้งเวชฉาย

สาขาวิชา นิติศาสตร์

หมวดวิชา กฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจ

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว

.....ประธานกรรมการ

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปรามโมทย์ ประจนปัจจนึก)

.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์)

.....กรรมการ

(รองศาสตราจารย์ พันตำรวจเอก ดร.สหพัฒน์ หอมจันทร์)

คณะนิติศาสตร์ปรีดี พนมยงค์ รับรองแล้ว

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์ปรีดี พนมยงค์

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมชาย รัตนชื่อสกุล)

วันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. .....

หัวข้อวิทยานิพนธ์ ปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี
ชื่อผู้เขียน ปนวรรษ แจ้งเวชฉาย
อาจารย์ที่ปรึกษา รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา นิติศาสตร์
ปีการศึกษา 2562

บทคัดย่อ

วิจัยเล่มนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษามาตรการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ.2562) ว่าส่งผลกระทบเป็นอย่างไรต่อหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ปัจจุบัน ประเทศไทยเป็นประเทศที่ประสบปัญหาวิกฤตทางเศรษฐกิจเป็นอย่างมาก ทำให้เศรษฐกิจภายในประเทศเกิดการชะลอตัวในการดำเนินธุรกิจอุตสาหกรรมทั้งในด้านการผลิตและด้านการบริการซึ่งถือได้ว่าเป็นพลังขับเคลื่อนทางเศรษฐกิจที่มีผลกระทบต่อประชาชนโดยเฉพาะประชาชนในระดับรากหญ้า ซึ่งก็คือ บุคคลผู้มีรายได้น้อย ซึ่งถือเป็นประชากรร้อยละส่วนใหญ่ของประเทศ ส่งผลให้รัฐบาลมีแนวความคิดที่จะแก้ไขปัญหาความยากจนดังกล่าวด้วยวิธีการสร้างความเจริญและยกระดับชีวิตความเป็นอยู่ของประชาชนในชุมชนให้ดียิ่งขึ้นและเป็นไปอย่างยั่งยืนภายใต้โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP) รัฐจึงได้จัดให้มีมาตรการทางภาษีในการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ เพราะเชื่อว่าหากคนในชุมชนมีความสามารถในการจับจ่ายใช้สอยมากยิ่งขึ้น ระบบเศรษฐกิจโดยรวมย่อมเคลื่อนตัวไปในทิศทางที่ดียิ่งขึ้น

จากการศึกษามาตรการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ.2562) พบว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการนำค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่สูงสุดไม่เกิน 15,000 บาท ผู้วิจัยเห็นว่าจำนวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวเป็นจำนวนที่มีแต่คนรวยเท่านั้นที่จะสามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่า

ลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้เต็มจำนวน ส่งผลให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ดีกว่ามักตกอยู่กับคนที่รวยกว่ามากกว่าคนที่จนกว่า และแม้ว่าคนจนจะสามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวได้ ก็เป็นการยากที่คนจนจะสามารถบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เต็มจำนวน

ดังนั้น หากมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ จำเป็นต้องปรับลดเพดานค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ให้ต่ำลงเพื่อเปิดโอกาสให้คนจนสามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้เต็มจำนวนเท่าเทียมกับคนรวย แม้ว่าท้ายที่สุดเมื่อคำนวณจำนวนค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์กับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วคนรวยจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่สูงกว่า แต่ผู้วิจัยเชื่อว่าการปรับลดเพดานค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ลงจะสามารถลดความเหลื่อมล้ำทางด้านสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับระหว่างคนรวยและคนจนให้แคบลงได้ อีกทั้ง ยังก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น เมื่อระบบการจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น ย่อมส่งผลต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่สูงขึ้น และสามารถบรรลุซึ่งวัตถุประสงค์ของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP) ได้

Thesis Title	The Problem of Tax Deduction Policy of the OTOP Goods : The Equity and the Efficiency Based on the Principle of Good Taxation
Author	Panawat Jangvestchay
Thesis Advisor	Associate Professor Dr. Jirasak Rodjun
Department	Law
Academic Year	2019

ABSTRACT

The research study aims to examine how the personal income tax deduction policy on the One Tambon One Product (OTOP) goods according to the Ministerial Regulation No. 346 (B.E. 2562) corresponds to the equity and efficiency based on the principle of good taxation.

In the recent days, Thailand has been encountering with the economic crisis. The crisis leads to the economic recession on the industrial business activities either on the production and service sectors which they are deemed to be Thailand's important economic drive force. The recession directly effects to Thai people especially the grassroots-the people who have low personal income- which is the majority population in the country. Due to the problem, the government decides to resolve the poverty problem by building up the prosperity and sustainably raising up the local people's living quality with the One Tambon One Product (OTOP) project. With the project, the government proposes the tax deduction policy to support the OTOP goods purchasing with the belief that the economic system in general will be moved toward the better way if the local people have more power to purchase the goods.

However, from the study on the government's personal income tax deduction policy on the OTOP goods based on the Ministerial Regulation No. 346 (B.E. 2562), it was found that the policy was not effectively helped resolve the problems. Moreover, it could not adequately answer to the principle of good taxation. The taxation policy provided the privilege for the people who purchased the OTOP goods that they could take their payments for the goods to later refund for the

personal income tax deduction within the amount of 15,000 baht. As the poor people could not effort that much amount of money, only the rich who could effort that much payment would have the privilege on the tax deduction policy with the full coverage. Even though, the poor might have some chances, it was still difficult for them to effort that much payments to gain a privilege on the taxation policy with the full coverage. In consequence, the advantages on the tax deduction policy is fallen into the rich's hands rather than the poor's.

According to problem, if there would be the revision on the legislation regarding to the tax deduction of the OTOP goods, the deduction of the tax threshold is deemed necessary. It means to open the opportunity for the poor to have as much possibilities as the rich to access to the full coverage of the tax deduction. Although, in the end, when calculate the amount of the tax deduction together with the personal income tax, the rich still gain more benefits than the poor, the deduction of the tax threshold could reduce the inequity on the taxation between poor and rich people. When there is the equity in taxation, it will also be more efficient. Thus, the objectives of the OTOP project could be genuinely accomplished.

กิตติกรรมประกาศ

วิจัยเล่มนี้สำเร็จลุล่วงได้อย่างสมบูรณ์เนื่องจากได้รับความอนุเคราะห์จากท่านอาจารย์ รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ได้ให้ความกรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา โดยท่านได้สละเวลาอันมีค่าเพื่อให้ความรู้ คำปรึกษา และคำชี้แนะ ตลอดจนคอยให้ความช่วยเหลือต่าง ๆ เพื่อให้วิจัยเล่มนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ผู้วิจัยขอขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้ด้วย

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปราโมทย์ ประจนปัจจนึก และรองศาสตราจารย์ พันตำรวจเอก ดร.สหพัฒน์ หอมจันทร์ ที่ได้สละเวลาอันมีค่าในการเป็นกรรมการในการสอบวิจัย อีกทั้ง ขอขอบพระคุณท่านอาจารย์ทั้งสองที่ได้ให้คำแนะนำ ชี้แนะ และแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขวิจัยเล่มนี้ให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

สุดท้ายนี้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณบิดา มารดา และครอบครัว ที่ได้ให้โอกาสในการศึกษา อีกทั้ง ยังให้การสนับสนุนและเป็นกำลังใจในการศึกษาที่ดีแก่ผู้วิจัยเสมอมา รวมถึงขอขอบคุณ นางสาว กันติชา นิติอภัยธรรม เพื่อนร่วมชั้นเรียนที่คอยให้ความช่วยเหลือและให้คำแนะนำต่าง ๆ ในการทำวิจัยจนสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

หากวิจัยเล่มนี้จะมีคุณประโยชน์บางประการในการให้ความรู้และความเข้าใจแก่ผู้อ่าน ผู้วิจัยขอมอบความดีทั้งหมดให้แก่บิดา มารดา ครูอาจารย์ ตลอดจนผู้มีพระคุณทุก ๆ ท่าน ที่ได้ให้ความรู้และความช่วยเหลือที่ดีมาโดยตลอด หากวิจัยเล่มนี้มีข้อบกพร่องหรือผิดพลาดประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

ปนวรรษ แจ้งเวชฉาย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย……	ฆ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ……	จ
กิตติกรรมประกาศ……	ช
สารบัญตาราง……	ญ
บทที่	
1. บทนำ……	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา……	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย……	6
1.3 สมมุติฐานของการศึกษาวิจัย……	7
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย……	8
1.5 วิธีดำเนินการศึกษาวิจัย……	9
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย……	9
2. หลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดี และแนวความคิดเกี่ยวกับการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์……	11
2.1 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี……	11
2.2 หลักการและแนวความคิดเพื่อส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์……	30
2.3 หลักการและแนวความคิดทางภาษีเพื่อส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์……	45
3. กฎหมายภาษีของไทยที่เกี่ยวข้องกับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เทียบเคียงกับกฎหมายภาษีของต่างประเทศ……	56
3.1 กฎหมายภาษีของไทยเกี่ยวกับการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์…	56
3.2 กฎหมายภาษีของต่างประเทศเกี่ยวกับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา..	87

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. ปัญหาและการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี.....	104
4.1 ปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรม....	105
4.2 ปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ.....	120
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	133
5.1 บทสรุป.....	134
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	140
บรรณานุกรม.....	145
ประวัติผู้เขียน.....	150

สารบัญตาราง

ตารางที่ **หน้า**

3.1 ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา..... 64

3.2 ตารางแสดงการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท..... 66

3.3 ตารางแสดงสิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงสุดในแต่ละช่วงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา..... 85

3.4 ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภาษีรัฐบาลกลางของประเทศญี่ปุ่น..... 90

3.5 ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้จากการลงทุนของประเทศญี่ปุ่น..... 92

3.6 ตารางแสดงอัตราการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ที่เกิดจากการจ้างงานของประเทศญี่ปุ่น..... 93

3.7 ตารางแสดงสิทธิหักลดหย่อนภาษีเงินได้ส่วนบุคคลของประเทศญี่ปุ่น..... 94

3.8 ตารางแสดงการหักลดหย่อนสำหรับเงินได้จากการเกษียณอายุของประเทศญี่ปุ่น..... 95

3.9 ตารางแสดงการหักลดหย่อนภาษีเงินได้กรณีพิเศษเฉพาะบุคคลผู้มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่น..... 96

3.10 ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซีย..... 100

3.11 ตารางแสดงการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซีย..... 101

3.12 ตารางแสดงการให้สิทธิขอคืนภาษีในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซีย..... 102

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ภาษี หมายถึง ภาระหน้าที่ของประชาชนที่อยู่ภายใต้กฎหมายว่าด้วยภาษีอากรของประเทศนั้น ๆ เป็นภาระหน้าที่ที่ประชาชนมีหน้าที่จะต้องจ่ายเงินให้แก่รัฐตามบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อนำเงินส่วนดังกล่าวไปเป็นค่าใช้จ่ายให้แก่รัฐโดยรัฐจะนำกลับมาใช้จ่ายในทางสาธารณะคืนแก่ประชาชนด้วยวิธีการช่วยเหลือต่าง ๆ ในทางอ้อม ซึ่งในที่นี้ หมายถึง “บริการสาธารณะ[1]” การช่วยเหลือที่ประชาชนได้รับจากรัฐจะต้องเป็นการช่วยเหลือในทางอ้อมเท่านั้น เพราะหากเป็นการช่วยเหลือในทางตรงแล้ว ไม่ว่าจะเป็นการหยิบยื่นเงินช่วยเหลือให้โดยตรง ฯลฯ คงไม่ถือเป็นการช่วยเหลือจากรัฐที่มาจากการจัดเก็บภาษี ควรจะเรียกว่าการช่วยเหลือจากรัฐที่มาจากการเก็บค่าธรรมเนียมมากกว่า[2]

เงินที่รัฐได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากรคือรายได้ส่วนหนึ่งของรัฐที่รัฐจะนำรายได้ส่วนนั้นมาจัดสรรปันส่วนในการใช้จ่ายเพื่อบริการสาธารณะเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชน ซึ่งรายได้ที่รัฐได้รับสามารถแบ่งออกได้ 2 ประเภท คือ 1) รายได้ของรัฐที่เกิดจากภาษีอากร (Tax Revenue) เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น และ 2) รายได้ของรัฐที่ไม่ได้เกิดจากภาษีอากร (Non - Tax Revenue) เช่น รายได้ที่เกิดจากการอุดหนุนและการให้ของประชาชน

---

[1] กังวาล ทองเนตร, “บริการสาธารณะ คือ การสนองตอบความต้องการทางสังคมและปัจเจกชนที่เป็นสมาชิกของสังคม ในอันที่จะได้รับบริการจากรัฐในเรื่องที่เอกชน หรือรัฐวิสาหกิจเอกชน ไม่อาจตอบสนองได้ ไม่ว่าจะเป็นการจัดให้มีบริการสาธารณะในด้านการคุ้มครองความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สิน การจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นต้น,” สืบค้นเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2562, จาก http://123ne.blogspot.com/2012/02/koungwhal-thongnetra-13-2012-1446.html.

[2] จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น. 3.

รายได้ที่เกิดจากการเข้าไปลงทุนในธุรกิจต่าง ๆ เป็นต้น[3] โดยผู้วิจัยจะขออธิบายเฉพาะแต่ในส่วนรายได้ของรัฐที่เกิดจากภาษีอากร (Tax Revenue) ซึ่งรายได้ของรัฐที่เกิดจากภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 ประเภท[4] คือ 1) รายได้ที่เกิดจากภาษีทางตรง และ 2) รายได้ที่เกิดจากภาษีทางอ้อม

รายได้ที่เกิดจากภาษีทางตรง หมายถึง รายได้ที่รัฐมุ่งประสงค์จัดเก็บเอากับตัวบุคคลโดยตรงเพื่อให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และภาระต้องรับผิดชอบในทางภาษีโดยตรง เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น ในทางตรงกันข้าม รายได้ที่เกิดจากภาษีทางอ้อมจึงหมายถึง รายได้ที่รัฐมิได้มุ่งประสงค์จัดเก็บเอากับตัวบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยตรง กล่าวคือ หน้าที่และภาระที่ต้องรับผิดชอบในทางภาษีของบุคคลหนึ่งจะถูกผลักออกไปให้อีกบุคคลหนึ่งเป็นผู้รับผิดชอบแทน โดยจะมาในรูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร และอากรแสตมป์ เป็นต้น[5]

รายได้ของรัฐที่เกิดจากระบบการจัดเก็บภาษีอากรจะถูกเรียกว่า “ฐานภาษี” (Tax Base) ฐานภาษี คือ ตัวกำหนดขอบเขตรายได้ของรัฐ การที่รัฐจะมีรายได้มากหรือน้อยนั้นขึ้นอยู่กับฐานภาษี หากฐานภาษีกว้าง ย่อมหมายความว่ารัฐจะมีรายได้ที่มาจากการเสียภาษีหรือกิจกรรมที่ก่อให้เกิดภาษีหลายประเภท ในทางกลับกัน หากฐานภาษีแคบจึงหมายความว่ารัฐจะมีรายได้ที่ลดลงหรือต่ำลงอันมีสาเหตุมาจาก “ตัวกัดกร่อนภาษี” หรือ “ตัวบรรเทาภาระภาษี[6]” (Tax Reliefs) ที่ส่งผลให้ฐานภาษีของรัฐแคบลงและส่งผลให้รายได้ของรัฐถูกจำกัดอยู่ในวงที่แคบลง[7]

อย่างไรก็ดี “ฐานภาษี” ยังไม่มีนิยามความหมายที่แน่นอนชัดเจนและตายตัว แต่จากการศึกษาของผู้วิจัยมีนักวิชาการหลายท่านได้ให้คำจำกัดความหรือนิยามความหมายฐานภาษีที่แตกต่างกันออกไป โดยผู้วิจัยขอยกตัวอย่างดังต่อไปนี้

---

[3] “รายได้ของรัฐมาจากไหนบ้าง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2562, จาก https://www.moneybuffalo.in.th/ธุรกิจและเศรษฐกิจ/รายได้ของรัฐบาล.

[4] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น. 4.

[5] *เพิ่งอ้าง*.

[6] “ตัวบรรเทาภาระภาษี หมายถึง วิธีการทุกชนิดที่ทำให้เกิดการลดภาระภาษีเงินได้ หรือหมายถึงการลดลงในภาระภาษีซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อสร้างแรงจูงใจ” จาก จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพิ่งอ้าง*, น. 113.

[7] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น. 106.

Simon James และ Christopher Nobes กล่าวว่า “ฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่จะต้องรับผิดในการเสียภาษี เช่น เงินได้ ความมั่งคั่ง หรือค่าใช้จ่าย”[8]

Nancy Wall กล่าวว่า “ฐานภาษี หมายถึง แหล่งที่มาทั้งหมดของรายได้ในการจัดเก็บภาษี เช่น กำไรของนิติบุคคลก็ถือเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตัวบุคคลและเงินได้ของบุคคลก็ถือเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สินค้าและบริการก็ถือเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น”[9]

John Black กล่าวว่า “ฐานภาษี หมายถึง กลุ่มของเงินได้ เงินได้ก่อนหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ หรือเงินได้หลังหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ แล้ว ที่ภาษีทางตรงถูกจัดเก็บ หรือกิจกรรมทางธุรกิจ ที่ภาษีทางอ้อมถูกจัดเก็บ” [10]

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น จะเห็นได้ว่านิยามความหมายคำว่า “ฐานภาษี” (Tax Base) สามารถถูกนิยามความหมายไว้ได้หลายความหมาย ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับองค์ความรู้และความเข้าใจของแต่ละบุคคลเป็นสำคัญซึ่งไม่มีบทสรุปที่ตายตัว ซึ่งหากกล่าวตามความเข้าใจของผู้วิจัย ผู้วิจัยเห็นว่า “ฐานภาษี หมายถึง ตัวกำหนดขอบเขตรายได้ของรัฐ รัฐจะมีรายได้มากหรือน้อยย่อมขึ้นอยู่กับกิจกรรมต่าง ๆ ในทางภาษีว่ามีมากหรือน้อยเพียงใดและมีกิจกรรมใดบ้างที่มากัดกร่อนหรือบรรเทาภาระภาษีของรัฐที่ส่งผลให้ฐานภาษีของรัฐแคบลง”

อย่างไรก็ดี ปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลให้ฐานภาษีของรัฐแคบลงที่ผู้วิจัยมุ่งเน้นทำการศึกษา คือ “ตัวบรรเทาภาระภาษี” (Tax Reliefs) ตัวบรรเทาภาระภาษีเป็นสิ่งหนึ่งที่ทำให้ฐานภาษีของรัฐแคบลงอย่างเห็นได้ชัด เนื่องจากแทนที่รัฐจะมีแหล่งที่มาของรายได้มาจากกิจกรรมต่าง ๆ ทั้งหลายของรัฐเพื่อทำให้ฐานภาษีของรัฐกว้างที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้และเพื่ออำนวยรายได้ให้แก่รัฐมากที่สุด ทว่าฐานภาษีของรัฐกลับถูกกัดกร่อนหรือตัดทอนลงด้วยกิจกรรมบางกิจกรรมที่ส่งผลให้แหล่งที่มารายได้ของรัฐนั้นแคบลงโดยมีตัวบรรเทาภาระภาษีทำหน้าที่เป็นตัวกัดกร่อน โดยตัวบรรเทาภาระภาษีแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ 1) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่เป็นโครงสร้าง (Structural Reliefs) และ

---

[8] *เพิ่งอ้าง*, น. 105.

[9] *เพิ่งอ้าง*, น. 106.

[10] *เพิ่งอ้าง*.

2) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่เป็นโครงสร้าง (Non - Structural Reliefs)[11] ซึ่งผู้วิจัยจะอธิบายอย่างละเอียดในบทที่ 2 ต่อไป

ปัจจุบัน ประเทศไทยได้มีกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562)[12] ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องการยกเว้นภาษีอากรออกมาบังคับใช้ กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการให้สิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อส่งเสริมกิจกรรมบางประเภทที่รัฐต้องการจะส่งเสริม ณ ขณะนั้น ซึ่งก็คือ การส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP) อีกทั้ง ยังเป็นการส่งเสริมและช่วยเหลือเพื่อบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประชาชนอีกด้วย โดยกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีประเภทหนึ่งที่ถูกนำมาบังคับใช้ซึ่งทำหน้าที่เป็นตัวกัดกร่อนฐานภาษีของรัฐให้แคบลง ซึ่งกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) มีสาระสำคัญ คือ การให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีด้วยวิธีการนำค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถนำไปใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ (ต่อไปจะเรียกว่า “ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์”) ที่รู้จักกันดีในชื่อ “สินค้าโอทอป[13]” (OTOP)

---

[11] *เพิ่งอ้าง*, น. 114.

[12] “กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2513 และมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กำหนดให้เงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกินหนึ่งหมื่นห้าพันบาท ตั้งแต่วันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2562 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2562 เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ข้อ 2 สินค้าตามข้อ 1 ต้องเป็นสินค้าที่ได้ลงทะเบียนกับกรมพัฒนาชุมชนแล้ว”.

[13] สำนักงานพัฒนาชุมชนจังหวัดพิจิตร, “OTOP คืออะไร,” สินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์หรือสินค้าโอทอป (OTOP) เป็นโครงการกระตุ้นธุรกิจประกอบการท้องถิ่น โครงการดังกล่าวมีเป้าหมายจะสนับสนุนผลิตภัณฑ์ลักษณะเฉพาะที่ผลิตและจำหน่ายในท้องถิ่นแต่ละตำบลโดยได้รับแรงบันดาลใจมากจากโครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OVOP) ที่ประสบความสำเร็จของญี่ปุ่น โครงการโอทอปกระตุ้นให้ชุมชนหมู่บ้านพัฒนาคุณภาพผลิตภัณฑ์ท้องถิ่นและการตลาด เลือกผลิตภัณฑ์ที่โดดเด่นมาหนึ่งชิ้นจากแต่ละตำบลมาประทับตราว่า “ผลิตภัณฑ์โอทอป”, สืบค้นเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2562, จาก http://phichit.cdd.go.th/services/otop-คืออะไร.

วิจัยเล่มนี้ ผู้วิจัยจะขอนำบทบัญญัติตามความในกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น นำมาศึกษาและวิเคราะห์ประกอบหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ทั้งของอดัม สมิธ และของนักวิชาการท่านอื่น[14] โดยผู้วิจัยเห็นว่ากฎกระทรวงฉบับดังกล่าวหากวิเคราะห์อย่างละเอียดตามหลักการที่ได้กล่าวไปแล้วนั้น พบว่ากฎกระทรวงฉบับดังกล่าวในมุมมองต่าง ๆ ไม่ได้มีเฉพาะแต่เพียงข้อดีเพียงอย่างเดียวเท่านั้น กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวยังคงมีข้อบกพร่องและประเด็นปัญหาบางประการที่ผู้วิจัยเห็นว่าไม่สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ในเบื้องต้นผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

ประเด็นแรก สิ่งที่น่าสนใจสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรม (Equity) คือ โอกาสในการเข้าถึงและการได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ในทางภาษีที่มากกว่าของผู้ที่มีรายได้ ฐานะทางการเงิน และความมั่งคั่งที่ดีกว่า เนื่องจากโอกาสในการเข้าถึงสินค้าและกำลังในการบริโภคสินค้าของแต่ละบุคคลมีไม่เท่ากัน อันมีสาเหตุมาจากปัจจัยหลายอย่างไม่ใช่เพียงแต่รายได้ของพวกเขาเท่านั้น ปัจจัยอื่นก็มีอิทธิพลต่อโอกาสในการเข้าถึงสินค้าของพวกเขาด้วยเช่นกัน อาทิ สภาพคล่องทางการเงิน หนี้สิน คู่สมรส บุตร หรือบิดามารดา ฯลฯ ปัจจัยเหล่านี้ล้วนส่งผลกระทบต่อโอกาสในการเข้าถึงสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของแต่ละบุคคลที่ไม่เท่ากัน นำมาซึ่งการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกัน จึงจำเป็นต้องศึกษาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ประกอบหลักความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ทั้งความเป็นธรรมในแนวตั้งรวมไปถึงความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ และความเป็นธรรมในแนวนอน เพื่อชี้ให้เห็นว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มีความเป็นธรรมหรือไม่อย่างไร และค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มีวัตถุประสงค์ซึ่งสอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีหรือไม่และมากน้อยเพียงใด

---

[14] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น. 6.

ประเด็นต่อมา สิ่งที่น่าสนใจสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) คือ ความมีประสิทธิภาพต่อระบบภาษีเมื่อมีการบังคับใช้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ระบบการจัดเก็บภาษีที่ดีมิใช่เพียงการคำนึงถึงแต่หลักความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีเพียงอย่างเดียวเท่านั้น ระบบการจัดเก็บภาษีที่ดีจำเป็นที่จะต้องมีประสิทธิภาพ ทั้งในด้านของการจัดเก็บภาษีและประสิทธิภาพในด้านเศรษฐกิจตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี (Efficiency in Tax Administration and Compliance) และหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เพื่อชี้ให้เห็นว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ก่อให้เกิดผลกระทบในเชิงบวกและผลกระทบในเชิงลบเป็นอย่างไรต่อความมีประสิทธิภาพของระบบภาษี

ดังนั้น วิจัยเล่มนี้ ผู้วิจัยมุ่งเน้นศึกษาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาที่ส่งผลกระทบทั้งในเชิงบวกและในเชิงลบต่อหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ทั้งนี้ เพื่อหาข้อสรุปและเพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาเพื่อพัฒนาบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในโอกาสต่อไป อีกทั้งเพื่อให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มีความยุติธรรมตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพตามเจตนารมณ์ของหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และที่สำคัญ เพื่อผลลัพธ์ที่ดียิ่งขึ้นต่อโครงสร้างของระบบการจัดเก็บภาษีที่ดีต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และแนวความคิดเกี่ยวกับการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ตลอดจนหลักการและแนวความคิดในทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

2. เพื่อศึกษาโครงสร้างระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร และมาตรการการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่ง

ตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ และมาตรการการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเทียบเคียงกฎหมายภาษีของต่างประเทศ

3. เพื่อศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรการการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

1.3 สมมุติฐานของการศึกษาวิจัย

กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ว่าด้วยเรื่องการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยวิธีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการนำค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บทบัญญัติดังกล่าวมีขึ้นเพื่อเป็นตัวช่วยในการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่บุคคลผู้มีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษี และยังเป็นหนึ่งในมาตรการทางภาษีที่นำมาใช้เพื่อเป็นมาตรการในการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP) ซึ่งมีวัตถุประสงค์เป็นการช่วยเหลือและสนับสนุนชุมชนในระดับรากหญ้า และที่สำคัญ วัตถุประสงค์ในอีกนัยหนึ่งของค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ คือ เพื่อสร้างความเป็นธรรมและความมีประสิทธิภาพให้แก่ระบบการจัดเก็บภาษีตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

จากการศึกษา ผู้วิจัยพบว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว ไม่สามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมและไม่สามารถสร้างประสิทธิภาพให้แก่ระบบภาษีตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีได้อย่างแท้จริง เนื่องจากค่าลดหย่อนดังกล่าวสิทธิประโยชน์ส่วนใหญ่หรือสิทธิประโยชน์ที่ดีกว่ามักตกอยู่ในมือของบุคคลผู้ที่มีโอกาสในการเข้าถึงและบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวนที่มากกว่า กล่าวคือ บุคคลที่รวยกว่าย่อมมีกำลังในการจับจ่ายใช้สอยและบริโภคสินค้าฯเพื่อให้ได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ในทางภาษีที่ดีกว่า อีกทั้ง การเพิ่มบทบัญญัติตามกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวยังถือเป็นการเพิ่มความยุ่งยากซับซ้อนซึ่งถือเป็นการเพิ่ม

ต้นทุนอันเป็นค่าใช้จ่ายให้แก่ระบบการจัดเก็บภาษี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่ดีจำเป็นที่จะต้องหาความเหมาะสมระหว่างหลักการทั้งสองโดยไม่อาจคำนึงถึงหลักการใดหลักการหนึ่งเพียงหลักการเดียว เพื่อให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตอบสนองทั้งความเป็นธรรมและความมีประสิทธิภาพ โดยผู้วิจัยเห็นว่า การปรับลดเพดานค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ลงเพื่อเพิ่มโอกาสในการเข้าถึงสินค้าฯและนำมาซึ่งช่องว่างของความแตกต่างในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีระหว่างคนรวยและคนจนที่แคบลง เพื่อสนองต่อหลักความเป็นธรรม คือ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บุคคลผู้มีรายได้น้อยที่มากขึ้นเพื่อช่วยเหลือบุคคลผู้มีรายได้น้อยให้มากขึ้นและยังสามารถลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ให้แก่สังคมได้ อีกทั้ง การปรับลดเพดานค่าลดหย่อนฯลง คือ การสร้างแรงจูงใจให้บุคคลผู้มีรายได้น้อยเกิดความสมัครใจเพื่อหันเข้าสู่ระบบภาษี และเมื่อประชาชนหันมาเข้าสู่ระบบภาษี กรณีนี้เองถือเป็นการลดต้นทุนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ให้แก่รัฐและลดโอกาสที่จะบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนได้ เนื่องจากประชาชนสามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเองนำมาซึ่งความมีประสิทธิภาพต่อระบบการจัดเก็บภาษีที่ดีต่อไป

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

วิจัยเล่มนี้มุ่งเน้นศึกษาตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่เป็นโครงสร้างในทางภาษี คือ ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) เป็นหลัก ซึ่งมีมาตรการในการนำค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยศึกษาจากแนวความคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ตลอดจนการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎกระทรวงฯซึ่งถือเป็นค่าลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deduction) ประเภทหนึ่ง ศึกษาเทียบเคียงกับค่าลดหย่อนตามรายการของประเทศญี่ปุ่นและประเทศมาเลเซีย ประกอบการวิเคราะห์ผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ทั้งนี้ เพราะหัวใจของกฎหมายคือความยุติธรรม อีกทั้ง กฎหมายไม่อาจแสวงหาแต่เพียงความเป็นธรรมโดยไม่คำนึงถึงประสิทธิภาพในทางภาษีได้

ดังนั้น จึงเป็นเหตุผลที่ผู้วิจัยเลือกนำหลักการทั้งสองมาใช้ประกอบการวิเคราะห์ประเด็นปัญหา เพื่อชี้ให้เห็นว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สอดคล้องและเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีมากน้อยเพียงใด และเพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อไป

1.5 วิธีดำเนินการศึกษาวิจัย

วิจัยเล่มนี้เป็นการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ด้วยวิธีการศึกษาวิจัยเอกสาร (Documentary Research) เป็นหลัก โดยผู้วิจัยมุ่งเน้นศึกษา ค้นคว้า และวิเคราะห์ข้อมูลจากบทบัญญัติของกฎหมาย วิจัย วิทยานิพนธ์ หนังสือ วารสาร บทความ และเอกสารอื่นใดที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ผู้วิจัยสามารถค้นคว้าได้ ทั้งของประเทศไทยและของต่างประเทศ เพื่อนำมาใช้ประกอบการวิเคราะห์ แก้ไข ปรับปรุง และพัฒนาบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ และรวมถึง เพื่อให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สอดคล้องและเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. ทำให้ทราบถึงหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และแนวความคิดเกี่ยวกับการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ตลอดจนหลักการและแนวความคิดในทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

2. ทำให้ทราบถึงโครงสร้างระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร และมาตรการการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ และมาตรการการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเทียบเคียงกฎหมายภาษีของต่างประเทศ

3. ทำให้ทราบถึงปัญหาและผลการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

4. ทำให้ทราบถึงข้อเสนอแนะและแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรการการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

บทที่ 2

หลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดี และแนวความคิดเกี่ยวกับการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

ในบทนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และแนวความคิดเกี่ยวกับการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ทั้งนี้ เพื่อชี้ให้เห็นว่าการลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) มีหลักการและแนวความคิดใดบ้างที่มารองรับและสนับสนุน ตลอดจนศึกษาประวัติความเป็นมาของสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของไทยเพื่อทำความเข้าใจและนำไปใช้ประกอบการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาในบทที่ 4 ต่อไป

2.1 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีถือเป็นรากฐานและเบื้องหลังของแนวความคิดในการออกแบบระบบภาษีหรือการบังคับใช้กฎหมายภาษีภายใต้หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เพื่อสร้างระบบภาษีให้มีความสอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ทั้งนี้ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่สังคมส่วนรวม มิใช่เพียงเพื่อประโยชน์ส่วนตนของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง[15]

2.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของอดัม สมิธ (Adam Smith)

หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีถูกคิดค้นขึ้นมาเป็นระยะเวลายาวนาน ตั้งแต่สมัยอดีตและถูกประยุกต์ใช้กันต่อมาจนถึงปัจจุบัน โดยหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีมีต้นกำเนิดมาตั้งแต่ ค.ศ.1776 โดยนักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษท่านนึงที่มีชื่อว่า “อดัม สมิธ” (Adam Smith) อดัม สมิธ คือ ผู้ให้กำเนิด

---

[15] ศิริญญา ดุสิตนานนท์, “การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี,” วารสารวิชาการคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย, ปีที่ 7, น. 228, (มิถุนายน 2558).

หลักการในการจัดเก็บภาษีที่ดีทั้ง 4 หลักการ ที่รู้จักกันดีในชื่อ “Adam Smith’s Canons” ซึ่งถูกเขียนเอาไว้ในหนังสือ An Inquiry Into The Nature And Caused of The Wealth of Nation โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้[16]

(1) หลักความเสมอภาค (Equality) หรือหลักความเป็นธรรม (Equity)

พลเมืองของทุก ๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ทั้งนี้ ตามสัดส่วนและความสามารถของพวกเขาแต่ละคน ซึ่งหมายถึงจ่ายเงินตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ

(2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระในการจ่ายที่มีความแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของระยะเวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่ายภาษี จำนวนที่จะต้องจ่ายภาษี ทั้งนี้ล้วนต้องมีความแน่นอนชัดเจน และง่ายต่อการจ่ายภาษี และต่อบุคคลอื่น ๆ ทุกคน

(3) หลักความสะดวกในการเสียภาษี (Convenience of payment)

ภาษีทุกชนิด สมควรที่จะต้องถูกจัดเก็บตามเวลา หรือวิธีการต่าง ๆ ที่สะดวกและง่ายที่สุดสำหรับผู้จ่ายภาษี

(4) หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy of collection)

ภาษีทุกชนิดสมควรที่จะถูกออกแบบมาเพื่อดึงเงินออกจากกระเป๋าของประชาชนอย่างประหยัดที่สุด และเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับเงินในกระเป๋าของประชาชนให้น้อยมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินภาษีที่นำเข้าไปสู่คลังสาธารณะของแต่ละรัฐ

ภายหลัง Simon James และ Christopher Nobes ได้นำหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของอดัม สมิธ (Adam Smith) มาปรับปรุง แก้ไข และเพิ่มเติม ซึ่งมีเนื้อหาดังต่อไปนี้[17]

1. หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี คือ ปัจเจกชนที่มีความแตกต่างกันย่อมต้องจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลที่แตกต่างกัน

---

[16] จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น. 6 – 7.

[17] *เพิ่งอ้าง*, น. 8.

2. หลักความแน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บและเสียภาษี คือ จะต้องไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจในการเรียกเก็บภาษี หรือต้องไม่มีความไม่แน่นอนชัดเจนเกี่ยวกับความรับผิดในการเสียภาษี

3. หลักความสะดวกในการเสียภาษี คือ จะต้องสะดวกทั้งในเรื่องของเวลาและวิธีการเสียภาษี

4. หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี คือ ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต้องมีจำนวนที่น้อยเมื่อเปรียบเทียบเป็นสัดส่วนกับรายได้ที่หามาจากได้จากการเก็บภาษีและการจัดเก็บภาษีต้องหลีกเลี่ยงเพื่อไม่ให้เกิดการบิดเบือดการตัดสินใจหรือพฤติกรรมของผู้เสียภาษี กล่าวคือภาษีต้องมีความเป็นกลางให้มากที่สุด

จะเห็นได้ว่าหลักการของอดัม สมิธทั้ง 4 หลักการ ถูกนำมาใช้และศึกษากันอย่างแพร่หลายตั้งแต่อดีตและได้รับการยอมรับกันมาจนปัจจุบัน อีกทั้ง ได้มีการปรับปรุง แก้ไข และเพิ่มเติมสาระสำคัญเพื่อให้หลักการทั้ง 4 หลักการ มีความสมบูรณ์มากที่สุดโดยนักเศรษฐศาสตร์ท่านอื่น[18] โดยหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีทั้ง 4 หลักการ ของอดัม สมิธ ผู้วิจัยสามารถสรุปรายละเอียดได้ ดังนี้

2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรม (Equity) หรือเรียกอีกอย่างว่า หลักความเสมอภาค (Equality) หลักการดังกล่าวถือเป็นหลักการสำคัญอันอาจถือได้ว่าเป็นหัวใจหลักของหลักการในการจัดเก็บภาษีที่ดี หากเปรียบกฎหมายเป็นเครื่องมือที่จะเข้ามากำหนดความยุติธรรมให้แก่สังคม หลักความเป็นธรรมก็เปรียบเป็นเครื่องมือที่จะเข้ามากำหนดความยุติธรรมให้แก่การจัดเก็บภาษี หากการจัดเก็บภาษีไม่อาจหาความเป็นธรรมได้แล้วนั้น ย่อมก่อให้เกิดความพยายามในการหลบหนีภาษี (Tax Evasion) หรือพยายามหลบหลีกการเสียภาษี (Tax Avoidance) ได้[19] เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องคำนึงถึงประชาชนเป็นสำคัญ เพราะผู้ที่ถูกจัดเก็บภาษีหรือต้องถูกนำเงินออกจากกระเป๋าก็

---

[18] *เพิ่งอ้าง*.

[19] เพ็ญพิชชา มาลัย, “ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2558), น. 16.

คือประชาชน ซึ่งประชาชนมีหน้าที่ต้องจ่ายเงินของพวกเขาให้แก่รัฐ โดยเงินที่ได้จ่ายออกไปคำนึงจากความสามารถของประชาชนแต่ละรายที่ไม่เท่ากัน ไม่ว่าจะเป็น รายได้ (Income) ความมั่งคั่ง (Wealth) และการใช้จ่าย (Expenditure) ซึ่งหลักเกณฑ์ที่จะถูกนำมาใช้เพื่อดึงเงินออกจากกระเป๋าของประชาชนจะต้องบังคับใช้เป็นการทั่วไป[20]เพื่อสร้างความเป็นธรรมระหว่างรัฐในฐานะผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี หากระบบการจัดเก็บภาษีขาดความเป็นธรรม การให้ความยินยอมหรือความสมัครใจ (Voluntary Compliance) ที่จะเสียภาษีคงเป็นไปได้ยาก[21] ด้วยประการทั้งปวงเหล่านี้จึงส่งผลให้หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ดีเป็นหลักการที่อาจเปรียบได้ว่าเป็นหัวใจหลักของระบบการจัดเก็บภาษีที่ดี ดังนั้น จึงจำเป็นที่จะต้องให้ความสำคัญกับหลักความเป็นธรรม ทั้งนี้ เพราะหัวใจสำคัญของกฎหมาย คือ ความยุติธรรม

นักเศรษฐศาสตร์ได้แบ่งหลักความเป็นธรรมออกเป็น 2 ลักษณะ คำนึงจากการจัดเก็บภาษี โดยแบ่งออกได้ ดังนี้[22]

1) หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (The Principle of Absolute Equity)

หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ คือ หลักการที่มีแนวคิดว่าการจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมอย่างสมบูรณ์นั้น การเก็บภาษีอากรก็ควรจะเก็บจากประชาชนทุกคนอย่างเท่าเทียมกันทุกคน[23] ทั้งในจำนวนและสัดส่วน ดังนั้น อาจถือได้ว่าค่าใช้จ่ายที่รัฐมีอยู่ต้องถูกกระจายออกไปยังประชาชนทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน เช่น หากรัฐต้องการจะใช้จ่ายเงินจำนวน 12,000 ล้านบาท โดยมีฐานผู้เสียภาษี 60 ล้านคน กรณีดังกล่าวหากต้องการให้เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ รัฐจะต้องเก็บภาษี

---

[20] ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น. 54 – 55.

[21] โชติช่วง ทัพวงศ์, กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7, พิมพ์ครั้งที่ 12 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2559), น. 72.

[22] เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น. 225 – 233.

[23] อเนก เธียรถาวร และคณะ, การคลังรัฐบาล (EC341), พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2535), น. 18.

กับประชาชนทุกคนอย่างเท่าเทียมกันจนครบ 60 ล้านคน ในจำนวนคนละ 200[24] บาท เป็นต้น จึงจะเป็นไปตามหลักการของความเป็นธรรมอย่างสมบูรณ์

อย่างไรก็ดี หากวิเคราะห์อย่างละเอียดจะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ยังคงมีข้อบกพร่องอยู่หลายประการ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์จะสามารถนำมาใช้ได้ก็ต่อเมื่อประชาชนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีทุกคนในประเทศมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน[25] ซึ่งประเทศไทยได้เคยจัดเก็บภาษีอากรตามหลักการดังกล่าวนี้ คือ ภาษีรัชชูปการ[26] (Poll Tax) จากการศึกษาของผู้วิจัย ผู้วิจัยสามารถสรุปข้อบกพร่องของหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ ได้ ดังนี้

ประการแรก การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์มิได้คำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ทางด้านความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าจะเป็นปัจจัยด้านรายได้ ความมั่งคั่ง รวมไปถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ฯลฯ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดีจำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงบุคคลผู้มีรายได้ต่ำไปจนถึงบุคคลผู้ที่มีรายได้สูง ทั้งนี้ เพราะความสามารถในการเสียภาษีหรือภาระหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลมีความแตกต่างกันอันมีสาเหตุมาจากรายได้ของแต่ละบุคคลที่ไม่เท่ากัน ซึ่งผู้ที่มีรายได้สูงย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีที่สูงกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำ[27]

ประการที่สอง หากจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์จะส่งผลให้หนี้ในทางภาษีมีมูลค่าสูงกว่าเงินได้ของบุคคลบางกลุ่มที่มีรายได้ต่ำ เนื่องจากหากมีการแบ่งเฉลี่ยการเสียภาษีของประชาชนทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน อาจส่งผลให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียสูงกว่ารายได้ของ

---

[24] (12,000,000,000 บาท ÷ 60,000,000 คน).

[25] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 23*.

[26] "ภาษีรัชชูปการ คือ ภาษีที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2468 ในรัชกาลที่ 6 โดยเรียกเก็บจากชายฉกรรจ์ทุกคน สูงสุดคนละ 6 บาทต่อปี และคำว่า "ชายฉกรรจ์" หมายถึง บุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้วจนถึงอายุ 60 ปี เป็นการเก็บเงินแทนแรงงาน ซึ่งรัฐจะต้องเกณฑ์ประชาชนพลเมืองมาช่วยในกิจการต่าง ๆ เช่น การทำถนน เป็นต้น การเก็บเงินประเภทนี้จึงเป็นการชดเชยแรงงานที่ประชาชนจะต้องเสียเวลามาจัดทำ และด้วยเหตุนี้ ถ้าผู้ใดไม่เสียเงินรัชชูปการจึงต้องเอาตัวมาทำงานโยธาของรัฐแทน มีกำหนด 15 วัน," จาก ชวลิต หงสกุล, แหล่งรายได้ในอดีต, (2527), น. 176.

[27] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 23*.

ประชาชนบางราย ส่งผลให้บุคคลกลุ่มดังกล่าวไม่มีความสามารถเพียงพอที่จะเสียภาษีได้ เนื่องจากความสามารถในการหามาซึ่งรายได้ของพวกเขาไม่เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายที่จะต้องนำไปเสียภาษีอากร อีกทั้ง กรณีดังกล่าวไม่สามารถสร้างความเป็นธรรมได้อย่างแท้จริง[28]

ดังนั้น ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ว่า หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ไม่สามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมอย่างแท้จริงได้ในสังคม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์มิได้คำนึงถึงความสามารถของประชาชนแต่ละราย ซึ่งประชาชนแต่ละรายมีความสามารถในการหามาซึ่งเงินได้เพื่อเสียภาษีที่ไม่เท่ากัน ทั้งนี้ เกิดจากปัจจัยต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดเงินได้รวมไปถึงค่าใช้จ่ายของแต่ละบุคคลก็ไม่เท่ากันอีกด้วย

2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity)

เนื่องจากหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์มีข้อบกพร่องอยู่หลายประการตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปแล้วนั้น ส่งผลให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมา โดยหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ถือเป็นหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ดีหลักหนึ่ง หลักการดังกล่าวจะพิจารณาจากจำนวนภาษีที่ได้จ่ายออกไปเปรียบเทียบกับประโยชน์ของผู้เสียภาษีที่ได้รับจากบริการต่าง ๆ ของรัฐ หรือตามกำลังและความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย[29] โดยหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์สามารถจำแนกออกได้เป็น 2 หลักการ คือ 1) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) และ 2)หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principle)[30]

ก) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle)

แนวคิดของหลักความสามารถในการเสียภาษีมาจากวิธีการยึดเอาจากการเสียสละเป็นเกณฑ์[31] (Sacrifice Basis) โดยจะคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล อาจวัดจากรายได้ ความมั่งคั่ง รายจ่าย ทรัพย์สิน ฯลฯ เพื่อเข้ามาเป็นตัวกำหนดชี้วัดว่าบุคคลแต่ละบุคคลจะต้องเสียภาษีในจำนวนเท่าใด โดยอัตราและจำนวนในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลจะไม่เท่ากัน ทั้งนี้

---

[28] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 19*, น. 17.

[29] *เพิ่งอ้าง*.

[30] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 22*, น. 127 – 129.

[31] รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), น. 43.

ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ตามที่ผู้วิจัยได้ยกตัวอย่างไปข้างต้น ซึ่งจะส่งผลให้บุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูงจำต้องจ่ายภาษีในจำนวนที่มากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำกว่าซึ่งจะจ่ายภาษีในจำนวนที่น้อยกว่า อันมีสาเหตุมาจากความสามารถของพวกเขาที่ไม่เท่ากัน โดยหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) ยังสามารถแบ่งออกได้อีกเป็น 2 ประเภท คือ[32]

(1) หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง มีแนวความคิดว่าบุคคลที่มีฐานะไม่เท่ากันควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน ซึ่งก็หมายความว่า บุคคลที่มีความสามารถซึ่งปัจจัยต่าง ๆ ในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ควรที่จะเสียภาษีตามความสามารถของแต่ละบุคคลที่แตกต่างกัน กล่าวคือ บุคคลผู้ที่มีรายได้สูง ควรที่จะเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าบุคคลผู้ที่มีรายได้ต่ำจึงจะก่อให้เกิดความเป็นธรรม

อย่างไรก็ดี หลักการดังกล่าวแม้จะถูกมองว่าสามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคมได้ เนื่องจากสามารถลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ให้แก่สังคม ทว่าหลักการดังกล่าวก็ยังคงมีข้อบกพร่องอยู่เช่นเดียวกัน เนื่องจากหลักการดังกล่าวในทางปฏิบัติอาจหาความเหมาะสมของความเป็นธรรมได้ยาก เนื่องจากจะเป็นการยากที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ขึ้นมาว่าบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกันควรจะต้องเสียภาษีต่างกันที่จำนวนเท่าใดจึงจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมอย่างแท้จริง หรืออาจกล่าวได้ว่าหากต้องการให้เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง อาจทำได้โดยวิธีการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่งซึ่งในปัจจุบันที่เห็นได้ชัดเจน คือ ภาษีที่ถูกจัดเก็บในอัตราภาษีแบบก้าวหน้า[33] (Progressive Tax Rates) หรือภาษีตามสัดส่วน[34]

(2) หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity)

---

[32] *เพิ่งอ้าง*.

[33] "อัตราภาษีแบบก้าวหน้า คือ ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตราและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีสูงขึ้น," จาก จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น. 75.

[34] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 31*, น. 44.

หลักความเป็นธรรมในแนวนอนมีแนวความคิดที่แตกต่างกันกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งอย่างสิ้นเชิง โดยหลักความเป็นธรรมในแนวนอนมีแนวความคิดที่ว่าบุคคลผู้ที่อยู่ในฐานะที่เท่าเทียมกัน สภาวะแวดล้อมเหมือนกัน ย่อมต้องได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งก็หมายความว่า บุคคลที่มีความสามารถซึ่งปัจจัยต่าง ๆ ในการเสียภาษีที่เหมือนกัน ย่อมต้องเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่เท่าเทียมกัน เช่น บุคคลผู้ที่มีเงินได้เพียงพอที่จะเสียภาษีในการซื้อสุรา 1 ขวด จะต้องเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่เท่ากันทุกคน เป็นต้น[35] ซึ่งหลักความเป็นธรรมในแนวนอนผู้วิจัยเห็นว่าในทางปฏิบัติสามารถทำให้เกิดขึ้นจริงได้และเป็นไปได้ง่ายที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากกว่าหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง

ข) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle)

หลักผลประโยชน์ที่ได้รับมีแนวความคิดที่ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักการดังกล่าว ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการใช้สินค้าหรือบริการต่าง ๆ ของรัฐ จะต้องเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการเหล่านั้น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ได้รับของพวกเขา กล่าวคือ บุคคลผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐไม่ว่าจะมาจากสินค้าหรือบริการที่มากกว่ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่มากกว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการจากรัฐที่น้อยกว่า ส่วนผู้ที่ไม่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐเลยก็ไม่จำเป็นที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้ยังคงถูกนำมาใช้และเห็นได้อยู่ในปัจจุบัน ซึ่งก็คือ ค่าทางด่วน[36] ค่าขอใบอนุญาตทำกิจการต่าง ๆ เป็นต้น จะเห็นได้ว่าหากผู้ที่ใช้ทางด่วนหรือผู้ที่ขออนุญาตเพื่อทำกิจการบางอย่าง บุคคลเหล่านั้นถือเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์ บุคคลเหล่านั้นจึงมีภาระหน้าที่ในการเสียภาษีซึ่งจะสอดคล้องกับหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ หากบุคคลที่ไม่ได้ใช้ทางด่วนหรือไม่ได้ขออนุญาตทำกิจการบางอย่าง บุคคลเหล่านั้นก็ไม่จำเป็นที่จะต้องเสียภาษีในส่วนที่ตนนั้นไม่ได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักผลประโยชน์ตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์[37]

อย่างไรก็ดี หลักผลประโยชน์ที่ได้รับก็ยังคงมีข้อบกพร่องอยู่บ้างบางประการ คือ ความยุ่งยากในทางปฏิบัติ เนื่องจากสินค้าหรือบริการบางประเภทของรัฐมิอาจกำหนดมูลค่าของ

---

[35] *เพิ่งอ้าง*, น. 43.

[36] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 23*.

[37] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 31*, น. 44.

ประโยชน์ที่บุคคลแต่ละบุคคลได้รับได้อย่างแท้จริง เช่น กระบวนการยุติธรรม การป้องกันประเทศ เป็นต้น และถึงแม้ว่าสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ของรัฐจะสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละบุคคลได้รับได้ก็ยังคงมีข้อชวนให้คิดที่ตามมาว่าควรจะเก็บภาษีตามหลักการดังกล่าวหรือไม่ เพราะประโยชน์ที่ได้รับนั้นเป็นประโยชน์ส่วนรวมของสังคม เช่น การเก็บค่าบำรุงการศึกษา เป็นต้น[38]

สรุปได้ว่า หลักความเป็นธรรมทั้งหมดที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปแล้วข้างต้น การจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ดีไม่ได้ขึ้นอยู่กับหลักการใดหลักการหนึ่งหรือหลายหลักการรวมกันเพียงเท่านั้น การจะแสวงหาความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ดียังต้องอาศัยความประมีสิทธิภาพของระบบภาษีอีกด้วย ทั้งความประมีสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีรวมไปถึงความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ตลอดจนการลดขั้นตอนและความยุ่งยากต่าง ๆ ในกระบวนการจัดเก็บภาษี ทุกอย่างล้วนก่อให้เกิดความสมัครใจในการเข้าสู่ระบบภาษีและยังสามารถลดความเสี่ยงที่จะหลบหลีกภาษี (tax avoidance) และหลบหนีภาษี (tax evasion) และที่สำคัญ ยังก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อระบบภาษีได้อย่างยั่งยืน

2.1.1.2 หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

หลักความแน่นอนชัดเจน หมายถึง การจัดเก็บภาษีที่ดีต้องมีความแน่นอนชัดเจน โดยผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสามารถคาดการณ์หรือคำนวณล่วงหน้าได้ว่าตนจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนที่แน่นอนเท่าใดและตนต้องเสียภาษีด้วยวิธีการใด เป็นต้น ทั้งนี้ ความแน่นอนชัดเจนตามหลักการดังกล่าวยังขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่นอีกหลายปัจจัย ได้แก่ ความแน่นอนชัดเจนของฐานภาษี วิธีการประเมินภาษี วิธีการจัดเก็บภาษี และรวมถึงการกำหนดวัน เวลา และสถานที่ที่แน่นอนและชัดเจน เพื่อให้ระบบการจัดเก็บภาษีสอดคล้องและเป็นไปตามหลักความแน่นอนชัดเจนตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี[39]

อย่างไรก็ดี ความแน่นอนชัดเจนตามหลักการดังกล่าวยังรวมไปถึงความแน่นอนชัดเจนในแง่ของรายได้ของรัฐที่จะต้องได้ตามเป้าหมายที่รัฐคาดหวังไว้ว่าจะได้ หากรายได้ที่รัฐคาดหวังไว้ไม่สามารถได้ตรงตามเป้าหมายที่รัฐกำหนด อาจก่อให้เกิดปัญหาต่าง ๆ ที่ตามมา ซึ่งผู้วิจัยสามารถสรุปได้ดังนี้

---

[38] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 21*, น. 73.

[39] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 19*, น. 19.

ประการแรก การที่รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ตรงตามเป้าหมายที่กำหนด ย่อมส่งผลกระทบต่อการรักษาไว้ซึ่งเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากหากต้องการให้รัฐรักษาไว้ซึ่งเสถียรภาพในการจ้างแรงงาน (Full Employment) มีความจำเป็นที่จะต้องทำให้อุปสงค์รวม (Aggregate Demand) เท่ากับอุปทานรวม (Aggregate Supply) หากรัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ตรงตามเป้าหมายที่กำหนดภายใต้หลักความแน่นอนชัดเจนแล้วนั้น ย่อมส่งผลให้ดุลยภาพในทางเศรษฐกิจของประเทศเกิดความสั่นคลอน[40]

ประการที่สอง หากรัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ตรงตามเป้าหมาย ย่อมก่อให้เกิดปัญหาความยุ่งยากในการบรรลุซึ่งเป้าหมายในทางเศรษฐกิจจุลภาค[41] (Micro-Economic Objective)

โดยสาระสำคัญของหลักความแน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บภาษีที่ดีสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท[42] ดังนี้

1) ความแน่นอนชัดเจนในด้านภาระภาษี (Certainty of Incidence) คือ ภาษีอากรจะต้องระบุให้แน่นนอนชัดเจนว่าภาระภาษีจะต้องตกอยู่ที่ใคร กล่าวคือ รัฐบาลต้องกำหนดกลุ่มเป้าหมายให้ชัดเจนว่าต้องการจะให้ภาระภาษีในเรื่องนั้น ๆ ไปตกอยู่ที่ใครหรือตกอยู่กับกลุ่มบุคคลใด ซึ่งจะส่งผลให้เกิดความสะดวกในการจัดเก็บภาษีโดยเจ้าพนักงานสามารถตีความกฎหมายได้ว่าผู้ใดบ้างต้องตกเป็นผู้รับภาระภาษีในส่วนที่รัฐต้องการให้พวกเขาแบกรับ

2) ความแน่นอนชัดเจนในด้านความรับผิดของจำนวนภาษี (Certainty of Liability) คือ กฎหมายภาษีอากรที่ดีต้องมีความง่ายและความแน่นอนชัดเจนในการประเมินซึ่งหนี้หรือความรับผิดของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียโดยระบุเอาไว้เป็นหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่ชัดเจน ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสามารถคาดการณ์หรือคำนวณล่วงหน้าได้ว่าตนมีภาระหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีในจำนวนเท่าใด ทว่าความแน่นอนชัดเจนในด้านความรับผิดของจำนวนภาษีก็ยังคงมีช่องโหว่อยู่ คือ หากเป็นกรณีที่มูลค่าของฐานภาษีซึ่งเป็นตัวกำหนดเกณฑ์ของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียโดยฐานภาษีมีมูลค่าที่ไม่ชัดเจน เช่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีรถยนต์(ในอัตราภาษีของรถยนต์ที่ใช้ประกอบธุรกิจกับรถยนต์ส่วนบุคคล) ซึ่งหากเป็นกรณีบุคคลที่มีรถยนต์ไว้ใช้ทั้งเป็นการส่วนตัวและเพื่อประกอบ

---

[40] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 31*, น. 44.

[41] *เพิ่งอ้าง*.

[42] *เพิ่งอ้าง*, น. 47 – 49.

ธุรกิจ เป็นต้น ดังนั้น เมื่อฐานภาษีมีมูลค่าที่ไม่ชัดเจน ผู้เสียภาษีเองก็ไม่สามารถคาดการณ์หรือคำนวณล่วงหน้าได้แน่นอนชัดเจนว่าตนมีภาระหน้าที่ในทางภาษีแท้จริงแล้วในจำนวนที่เท่าใด

3) ความแน่นอนชัดเจนในด้านขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ การจัดเก็บภาษีที่ดีตามหลักความแน่นอนชัดเจนควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่ชัดเจนสำหรับการกระทำที่ถือเป็นการหลบหนีภาษี (Tax evasion) ซึ่งถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย และการหลบหลีกภาษี (Tax avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย เนื่องจากการหลบหลีกภาษีอาจเป็นกรณีของการกระทำที่สามารถยอมรับได้ อีกทั้ง หลักความแน่นอนชัดเจนยังรวมไปถึงความแน่นอนชัดเจนในด้านขอบเขตของเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีว่าควรยอมรับหรือปฏิเสธเทคนิคที่ถูกนำมาใช้เพื่อหลบหนีหรือหลบหลีกภาษีเช่นใด

4) ความแน่นอนชัดเจนในการทำนายรายได้ของรัฐจากภาษีอากร (Fiscal Marksmanship) คือ หลักการที่สามารถพยากรณ์และบ่งชี้ได้ว่า ในแต่ละปีภาษี รัฐจะมีรายได้จำนวนเท่าใดที่มาจากการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับมูลค่าของตัวแปรต่าง ๆ ในทางเศรษฐกิจทั้งในระดับมหาภาคและในระดับจุลภาคซึ่งมีอิทธิพลมากต่อการเปลี่ยนแปลงรายได้ของรัฐที่รัฐจะสามารถพยากรณ์รายได้ของตนได้ ดังนั้น ความแน่นอนชัดเจนในการทำนายรายได้ของรัฐจะขึ้นอยู่กับความสามารถในการทำนายรายได้ของประชาชนในรัฐด้วย ตัวอย่างเช่น หากต้องการทำนายรายได้จากการจัดเก็บภาษีรถยนต์ ตัวแปรในที่นี้ คือ การทำนายรถยนต์ที่จะถูกซื้อขายโดยประชาชนในประเทศนั้น เป็นต้น

หากกล่าวโดยสรุป หลักความแน่นอนชัดเจนถือเป็นอีกหลักการหนึ่งที่มีความสำคัญต่อระบบการจัดเก็บภาษีที่ดี เนื่องจากหากภาษีอากรสามารถคาดการณ์ คำนวณ หรือทำนายล่วงหน้าได้แล้วนั้น มีแนวโน้มว่าจะส่งผลต่อระบบเศรษฐกิจที่ดียิ่งขึ้น เนื่องจากประชาชนสามารถพยากรณ์รายจ่ายในทางภาษีของตนได้และรัฐก็สามารถพยากรณ์รายรับที่ตนจะได้รับได้เช่นเดียวกัน ก่อให้เกิดการวางแผนล่วงหน้า อีกทั้ง ยังเป็นการลดต้นทุน ซึ่งจะส่งผลดีต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศต่อไป

2.1.1.3 หลักความสะดวกในการเสียภาษี (Convenience of Payment)

หลักความสะดวกในการเสียภาษี คือ การอำนวยความสะดวกในทางภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีโดยวิธีการทั้งปวงที่จะสามารถเข้ามาบรรเทาปัญหาความยุ่งยากในการเสียภาษี

ของประชาชนได้ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของรูปแบบ วิธีการ ช่วงเวลา สถานที่ ฯลฯ เป็นต้น รวมไปถึงตัวบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรเองก็ต้องไม่มีความยุ่งยากซับซ้อน ต้องเป็นอันเข้าใจได้ง่ายต่อผู้ที่จะต้องเสียภาษี เพื่อลดต้นทุนและวิธีการของผู้เสียภาษีในการทำความเข้าใจ และเพื่อก่อให้เกิดความสมัครใจของผู้ที่จะเข้ามาเสียภาษีอีกด้วย อีกทั้ง ต้องอำนวยความสะดวกมิใช่แค่กับประชาชนแต่ต้องรวมถึงอำนวยความสะดวกให้แก่เจ้าพนักงานในการจัดเก็บภาษีควบคู่กันไปอีกด้วย เนื่องจากเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีก็ถือเป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญในการสร้างความสะดวกในการเสียภาษีให้แก่ประชาชนได้ในอีกทางหนึ่ง[43]

2.1.1.4 หลักความประหยัด (Economy of Collection)

หลักความประหยัด หมายถึง การกระทำทุกขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีหรือเสียภาษี ทั้งของรัฐผู้จัดเก็บภาษีและประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี ต้องมีความประหยัดในด้านต้นทุนให้มากที่สุด กล่าวคือ การบริหารงานด้านภาษีของรัฐจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการบริหารให้น้อยที่สุดและก่อให้เกิดประโยชน์ที่สูงที่สุด หากค่าใช้จ่ายในการบริหารงานภาษีของรัฐสูง จะส่งผลให้จำนวนเม็ดเงินที่รัฐมีโอกาสที่จะนำไปใช้ถูกจำกัดให้แคบลงหรือน้อยลง และในกรณีของผู้เสียภาษี รัฐควรจัดการให้ผู้เสียภาษีมีต้นทุนในการเสียภาษีที่น้อยที่สุดและเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำที่สุด เนื่องจากต้นทุนอื่นของผู้เสียภาษีอาจมาจาก ค่าทำบัญชี ค่าตรวจสอบบัญชี ค่าปรึกษาเรื่องภาษี ฯลฯ ดังนั้น หากค่าใช้จ่ายที่จะต้องเสียอันเกิดจากต้นทุนในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเอง รวมถึงจำนวนเงินในการเสียภาษีสูงแล้วนั้น ย่อมส่งผลให้ประชาชนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมีโอกาสหรืออาจมีโอกาสรวมไปถึงอาจเกิดความเสี่ยงที่บุคคลเหล่านั้นจะหาหนทางเพื่อหลบหลีก (Tax Avoidance) หรือหลบหนีภาษี (Tax Evasion) ก็เป็นได้[44]

2.1.2 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีอื่น ๆ

อย่างที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อที่ 2.1.1 หลักการทั้ง 4 หลักการ ในการจัดเก็บภาษีที่ดีที่อาจเรียกได้ว่าเป็นแม่แบบของหลักการในการจัดเก็บภาษีที่ดีอื่น ๆ อย่างไรก็ดี นอกเหนือจากหลักการที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น เมื่อวันเวลาผ่านไป สภาพสังคมและเศรษฐกิจย่อมเปลี่ยนแปลงตลอดจนประเภทของภาษีและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีก็มีเพิ่มมากยิ่งขึ้น จึงเกิดแนวความคิด

---

[43] ขจร พรหมกสิกร, การภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2523), น. 75.

[44] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 23*, น. 19.

หรือทฤษฎีใหม่ซึ่งถูกปรับปรุง แก้ไข และพัฒนาโดยอ้างอิงมาจากพื้นฐานของหลักการเดิมโดยนักวิชาการทั้งหลายที่มีความสามารถและความเชี่ยวชาญในด้านดังกล่าว นอกเหนือจากหลักการทั้ง 4 ของอดัม สมิธ โดยหลักการจัดเก็บภาษีที่ดียังมีอีกหลายหลักการ ซึ่งผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

2.1.2.1 หลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่

หลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่เป็นอีกหนึ่งหลักการในการจัดเก็บภาษีที่ดีที่ถูกเพิ่มเติมมาจากหลักความเป็นธรรม (Equity) เพื่อส่งเสริมความเสมอภาคและก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้นในด้านรายได้ของประชาชน โดยหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่มีวัตถุประสงค์และแนวความคิดเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของประชาชนในสังคมเป็นหลัก กล่าวคือ หลักการดังกล่าวต้องการโยกย้ายทรัพยากรจากคนรวยกว่าไปสู่คนที่จนกว่า หรือพูดง่าย ๆ ก็คือ ต้องการดึงเงินออกจากกระเป๋าของคนที่รวยกว่าเพื่อนำไปสู่คนที่จนกว่า ทั้งนี้ เพื่อเป็นการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ให้แก่ประชาชนในสังคม โดยวิธีการจัดเก็บภาษีตามหลักการดังกล่าวผู้ที่มีรายได้สูงจะต้องเสียภาษีทั้งในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีรายได้ที่ต่ำกว่าจึงจะสอดคล้องและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่[45]

2.1.2.2 หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

หลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีสามารถแบ่งออกได้ 2 หลักการ คือ 1. หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี และ 2. หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

1) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี (Efficiency In Tax Administration and Compliance) คือ ความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐผู้จัดเก็บภาษี (Administrative Costs) และต้นทุนในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี (Compliance Costs) ต่ำที่สุด[46] ซึ่งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการบริหารล้วนเป็นต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐ โดยค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนในการจัดเก็บ

---

[45] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 16*, น. 13 – 14.

[46] จิรศักดิ์ รอดจันทร์, การบริหารจัดการแนวความคิดและทางเลือกร่วมสมัย, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2552), น. 120.

ภาษีของรัฐ หมายถึง เงินและเวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องใช้ในการจัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระเบียบการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีของเจ้าหน้าที่ ฯลฯ[47] ดังนั้น เพื่อให้เป็นไปตามหลักการดังกล่าว จึงต้องทำทุกวิถีทางเพื่อที่จะลดค่าใช้จ่ายอันเป็นต้นทุนในการบริหารงานจัดเก็บภาษี โดยลดค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ไม่จำเป็นออกเพื่อให้เหลือน้อยที่สุดเมื่อเทียบกับรายได้ที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษี[48] อีกทั้ง ยังต้องพิจารณาประกอบกับหน่วยงานที่รับผิดชอบในการดูแลการจัดเก็บภาษีด้วย หากหน่วยงานมีความรู้และความเข้าใจก็จะสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้องและเต็มเม็ดเต็มหน่วยมากยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ดี ในส่วนของต้นทุนในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร (Compliance Costs) ก็เช่นกัน ต้องมีต้นทุนที่ต่ำและน้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เนื่องจากผู้เสียภาษีเองก็มีต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อเสียภาษีเช่นกัน ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทางเพื่อไปชำระค่าภาษี ตลอดจนระยะเวลาที่เสียไปในการใช้เพื่อกรอกแบบฟอร์มเสียภาษี และในกรณีของเอกชนอาจต้องเสียค่าทนายความและนักบัญชีเพิ่มเติม ฯลฯ โดยหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีไม่อาจคำนึงถึงแต่ต้นทุนของรัฐผู้จัดเก็บภาษีแต่เพียงฝ่ายเดียว จำเป็นต้องคำนึงถึงต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อเสียภาษีของผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีควบคู่กันไปด้วยจึงจะก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่ดีอย่างแท้จริง อันเกิดจากความสมัครใจของผู้เสียภาษี ไปจนถึงความรู้ความสามารถในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี และที่สำคัญ ต้นทุนการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรไม่ว่าจะถูกจ่ายโดยรัฐหรือเอกชน ไม่เพียงแต่จะเป็นการชี้ให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีแต่เพียงเท่านั้น ยังมีส่วนในการชี้ให้เห็นถึงประสิทธิผลของภาษีอากรที่เรียกเก็บเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่รัฐกำหนด โดยเฉพาะในเรื่องของการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ[49]

2) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) หลักการดังกล่าวมีหลักการที่มารองรับ คือ ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดน้อยที่สุดแก่ผู้เสียภาษี (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรม

---

[47] *เพิ่งอ้าง*.

[48] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 16*, น. 34.

[49] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 31*, น. 51.

ทางเศรษฐกิจซึ่งเป็นการจูงใจให้ประชาชนตัดสินใจไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด[50] (The Disincentive Effect) หากการจัดเก็บภาษีอากรส่งผลกระทบให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตัดสินใจไม่อยากประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจเนื่องจากกิจกรรมนั้นจะถูกจัดเก็บภาษี อาทิ การทำงานให้น้อยลงเพื่อให้เงินเดือนของตนไม่ถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษี การไม่ประกอบธุรกิจต่าง ๆ เพราะเกรงว่าผลกำไรที่ได้รับจะไม่คุ้มค่ากับการลงทุนเนื่องจากจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเมื่อคำนวณแล้วไม่คุ้มค่า[51] เป็นต้น เช่นนี้แล้วย่อมถือว่าระบบการจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพเพราะถือเป็นอุปสรรคของประชาชนในการประกอบกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจ หรือที่เรียกว่า “ปรากฏการณ์ยับยั้งการสร้างรายได้” (Earnings-Restraining Phenomenon) จะส่งผลให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่น้อยลง เนื่องจากการประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ของประชาชนถูกบิดเบือนการตัดสินใจไปโดยภาษี นำไปสู่ปรากฏการณ์ที่เรียกว่า “ปรากฏการณ์ลดรายได้จากการจัดเก็บภาษี” (Revenue-Reducing Phenomenon) ตามหลักเศรษฐศาสตร์ปรากฏการณ์เหล่านี้ถือเป็นความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ[52] (Deadweight Loss)

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจต้องไม่เป็นการบิดเบือนการตัดสินใจของประชาชนหรืออาจบิดเบือนการตัดสินใจของประชาชนในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ มิเช่นนั้น ระบบเศรษฐกิจก็จะไม่ถูกขับเคลื่อนต่อไปเนื่องจากประชาชนเกิดแรงจูงใจที่ถูกบิดเบือนการตัดสินใจให้ไม่อยากประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ในทางเศรษฐกิจเพื่อให้ตนต้องเข้าเงื่อนไขของการถูกจัดเก็บภาษี และท้ายที่สุด กลายเป็นความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ[53] (Deadweight Loss)

อย่างไรก็ดี ความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจรวมถึงการที่ภาษีอากรจะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจให้มากที่สุดเพื่อไม่ให้การจัดเก็บภาษีอากรกระทบกระเทือนต่อกลไกของตลาด หรืออาจกระทบกระเทือนต่อกลไกของตลาดแต่ให้น้อยที่สุด ทั้งนี้ เพื่อให้กลไกของตลาด

---

[50] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 16*, น. 40.

[51] ปรีดา นาคเนาวทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แสงจันทร์การพิมพ์, 2531), น. 39.

[52] *เพิ่งอ้าง*.

[53] *เพิ่งอ้าง*.

สามารถจัดการทรัพยากรต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาใช้จ่ายมีผลเท่ากับเป็นการจำกัดการบริโภคหรือการผลิตเท่ากับจำนวนภาษีที่ถูกจัดเก็บ ซึ่งโดยปกติการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ ไม่ว่าจะเป็นการซื้อสินค้าและบริการ การผ่อน และการออม เป็นต้น จะเป็นการเปรียบเทียบต้นทุนที่เสียไปกับประโยชน์ที่ได้รับ ดังนั้น ความเป็นกลางตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การเก็บภาษีอากรควรจะเป็นภาษีอากรที่ไม่มีผลกระทบต่อต้นทุนและประโยชน์ที่ได้ในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ อาจกล่าวได้ว่า การเก็บภาษีอากรจะต้องไม่ทำให้ต้นทุนที่เสียไปและประโยชน์ที่ได้รับสูงต่ำกว่าที่เป็นจริง[54]

2.1.2.3 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

การจัดเก็บภาษีที่ดี ภาษีอากรควรมีความยืดหยุ่น กล่าวคือ ภาษีต้องสามารถปรับเปลี่ยนหรือเปลี่ยนแปลงได้ตามสภาวะของสังคมและสภาวะทางเศรษฐกิจเพื่อรับรองต่อความเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้นในภายหน้าไม่ว่าจะเกิดขึ้นเมื่อใดก็ตาม เช่น กรณีสภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำหรือซบเซา ซึ่งส่งผลให้รายได้ของประชาชนภายในประเทศลดลง อัตราภาษีที่จัดเก็บก็ควรจะต้องลดลงด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ เพื่อเป็นการช่วยเหลือประชาชนและไม่ก่อให้เกิดภาระในทางภาษีแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมากจนเกินไป และในกรณีสภาวะเงินเฟ้อ การจัดเก็บภาษีก็ควรจะเปลี่ยนแปลงไปด้วยเช่นกัน โดยการทำโครงสร้างการจัดเก็บภาษีอากรให้มีอัตราที่สูงขึ้นเพื่อดึงเงินออกจากกระเป๋าของประชาชนให้มากขึ้น ทั้งนี้ เพื่อเป็นการแก้ไขหรือลดสภาวะเงินเฟ้อที่เกิดขึ้น เป็นต้น[55]

อย่างไรก็ดี หลักความยืดหยุ่นยังสามารถนำมาใช้เพื่อเป็นเครื่องมือในการควบคุมสภาวะทางเศรษฐกิจของรัฐเพื่อรักษาไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของสังคมได้อีกด้วย ตลอดจนสามารถกำหนดนโยบายเกี่ยวกับสินค้าและบริการที่รัฐต้องการจะส่งเสริมได้ เช่น หากรัฐต้องการจะควบคุมสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งมิให้มีมากจนเกินไป รัฐสามารถกำหนดอัตราภาษีที่สูงขึ้นได้กับสินค้าประเภทนั้น ในทางกลับกัน หากรัฐต้องการจะส่งเสริมกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง รัฐก็สามารถลดหย่อนภาษีในการใช้จ่ายสำหรับกิจกรรมประเภทนั้น ๆ ได้อีกด้วย เป็นต้น[56]

---

[54] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 31*, น. 44 – 45.

[55] สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์อักษรกราฟฟิคแอนด์ดีไซน์, 2537), น. 20 – 21.

[56] *เพิ่งอ้าง*.

2.1.2.4 หลักความประจักษ์แจ้ง (Evidence)

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความประจักษ์แจ้งจะต้องเป็นภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีประจักษ์แจ้งและตระหนักถึงภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องเสีย เพราะเมื่อพิจารณารายจ่ายของรัฐกับรายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีอากรในระยะยาวแล้ว ภาษีอากรโดยข้อเท็จจริงนั้นเป็นราคาที่ประชาชนต้องจ่ายเพื่อสินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐ ซึ่งหน้าที่ของภาษีอากรที่ดีประการหนึ่ง คือ ต้องให้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของสินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐเพื่อช่วยในการตัดสินใจของผู้บริโภคว่าตนต้องการบริโภคสินค้าสาธารณะ (Public Goods) จริง ๆ เท่าใด และต้องการให้เกิดการกระจายรายได้จริง ๆ เท่าใด[57] ดังนั้น ยิ่งภาษีอากรมีความประจักษ์แจ้งมากเท่าใด ย่อมส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพต่อระบบภาษีมากยิ่งขึ้นเท่านั้น

2.1.2.5 หลักอำนวยรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรตามหลักอำนวยรายได้ ภาษีอากรควรเป็นเครื่องมือที่สามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐเป็นอย่างดีและสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐอย่างเพียงพอ[58] กล่าวคือ การนำระบบการจัดเก็บภาษีอากรมาใช้เพื่อเป็นเครื่องมือในการสร้างรายได้ให้แก่รัฐให้เพียงพอต่อความต้องการที่รัฐคาดหวังเอาไว้ โดยลักษณะของภาษีอากรตามหลักอำนวยรายได้ต้องมีลักษณะ ดังต่อไปนี้

1) ต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานภาษีอย่างกว้าง กล่าวคือ ฐานในการจัดเก็บภาษีต้องครอบคลุมกิจกรรมหลายกิจกรรมในทางภาษีและครอบคลุมซึ่งจำนวนประชากรผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ วิธีดังกล่าวจะส่งผลให้ฐานภาษีของรัฐกว้างขึ้น เมื่อฐานภาษีของรัฐกว้างขึ้นรัฐก็จะมีรายได้เข้ามาจากหลากหลายช่องทางด้วยวิธีการต่าง ๆ ทางภาษี อีกทั้งส่งผลให้ประเทศมีรายได้ที่เพิ่มมากยิ่งขึ้นโดยไม่จำเป็นต้องใช้อัตราภาษีที่สูงมากนักและยังเป็นการลดผลกระทบต่อการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนซึ่งจะสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจอีกด้วย

---

[57] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 31*, น. 50.

[58] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 23*, น. 133.

2) อัตราภาษีที่ใช้เป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rates) จะส่งผลให้ฐานภาษีมีขนาดที่กว้างขึ้นและส่งผลให้รัฐมีรายได้มาจากการจัดเก็บภาษีอากรที่มากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี[59]

2.1.2.6 หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ คือ ระบบภาษีที่สามารถก่อให้เกิดผลลัพธ์ในทางปฏิบัติได้เป็นอย่างดี กล่าวคือ ระบบภาษีที่ดีต้องง่ายต่อความเข้าใจและง่ายต่อการปฏิบัติทั้งของผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บภาษี หากการจัดเก็บภาษีจะมีเหตุผลที่ดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถปฏิบัติได้จริง การจัดเก็บภาษีดังกล่าวย่อมไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติต้องการประสิทธิภาพของผลลัพธ์ในทางปฏิบัติมิใช่ในทางทฤษฎี[60]

2.1.2.7 หลักการยอมรับ (Acceptability)

การบริหารจัดเก็บภาษีจะต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่ หากประชาชนให้การยอมรับแล้วนั้นการจัดเก็บภาษีอากรประเภทนั้น ๆ ก็สามารถทำได้โดยง่าย การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับความยุติธรรมของการจัดเก็บภาษีว่ามีมากหรือน้อยเพียงใด อีกทั้ง ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีกับประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับในอนาคตจากการเสียภาษี หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงผลประโยชน์ในอนาคตที่ผู้เสียภาษีจะได้รับได้ จะมีส่วนช่วยในการตัดสินใจของประชาชนในการยอมรับการเสียภาษีนั้นมากยิ่งขึ้น[61]

---

[59] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 21*, น. 79.

[60] เสาวรส เกษมสวัสดิ์, "ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับมาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษากรณีค่าลดหย่อนและเครดิตภาษีเพื่อการศึกษา," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม, 2559), น. 8 – 9.

[61] *เพิ่งอ้าง*, น. 8.

2.1.2.8 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)

หลักการดังกล่าวในมุมมองของประชาชนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เป้าหมาย วัตถุประสงค์ และการทำงานของระบบภาษีต้องมีความถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ ระบบภาษีต้องอยู่ภายใต้ระบบของกฎหมายจึงจะก่อให้เกิดความชอบธรรมที่แท้จริง[62]

2.1.2.9 หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม (Discouragement of Social Harm)

ระบบภาษีตามหลักการดังกล่าวควรเป็นการจัดเก็บภาษีเพื่อสร้างแรงจูงใจในการลดพฤติกรรมที่ส่งผลกระทบที่เป็นอันตรายต่อสังคม เช่น บุหรี่ สุรา เป็นต้น หรือกิจกรรมที่ขัดต่อศีลธรรมฯ เช่น การพนัน สถานบันเทิง เป็นต้น หรือสินค้าที่ไม่มีความจำเป็นและฟุ่มเฟือย เช่น รถยนต์ราคาแพง เครื่องดื่มราคาแพง สินค้าแบรนด์เนม เป็นต้น รวมไปถึงสินค้าและบริการที่อาจส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม เช่น น้ำมัน พลาสสติก โฟม เป็นต้น ด้วยวิธีการใช้ระบบภาษีเข้ามาช่วยเพื่อลดแรงจูงใจในการกระทำต่าง ๆ อันเป็นอันตรายต่อสังคม ดังตัวอย่างเช่น “ภาษีสุรา” หากถูกจัดเก็บในอัตราที่สูงขึ้น อาจจูงใจให้คนลดหรือเลิกดื่มสุราลงได้ เป็นต้น[63]

2.1.2.10 หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Corperation)

เนื่องจากสังคมในปัจจุบันไม่อาจหลีกเลี่ยงการติดต่อสัมพันธ์ระหว่างประเทศได้ ภาษีจึงถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการหารายได้ของแต่ละประเทศ ส่งผลให้เกิดการแข่งขันทางด้านการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศขึ้นในหลายประเทศ ดังนั้น ประเทศต่าง ๆ จึงควรให้ความร่วมมือกันที่จะปรองดองและช่วยเหลือกันในด้านภาษี เนื่องจากภาษีเป็นสิ่งจำเป็นในการหารายได้เข้าสู่ประเทศของทุกประเทศ[64]

2.1.2.11 หลักความพอเพียง (Sufficiency)

ระบบภาษีที่ดีควรที่จะหารายได้ให้แก่รัฐอย่างพอเพียงและเพียงพอ กล่าวคือ ระบบภาษีสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการหารายได้ให้แก่รัฐได้ ทว่าต้องไม่มากจนเกินไปและเพียงพอ

---

[62] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 16*, น. 8.

[63] *เพิ่งอ้าง*.

[64] *เพิ่งอ้าง*.

ต่อความจำเป็นในการใช้จ่ายของรัฐ ทั้งนี้ เพื่อนำรายได้ดังกล่าวมาอุดหนุนรายจ่ายสาธารณะของรัฐได้ในระดับที่พึงพอใจและไม่มากเกินไปจนบิดเบือนการตัดสินใจของประชาชน[65]

ตามที่ผู้วิจัยได้อธิบายหลักการในการจัดเก็บภาษีที่ดีทั้งหลายในข้างต้น จะเห็นได้ว่าหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีแม้จะมีอยู่ด้วยกันหลายหลักการก็ตาม จากการศึกษาพบว่าทุกหลักการล้วนมีความสำคัญในแบบฉบับของตัวเอง แต่หากต้องเลือกหลักการที่สำคัญและสามารถนำมาใช้งานจริงเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อระบบการจัดภาษี ผู้วิจัยเห็นว่ามีอยู่ด้วยกัน 2 หลักการ คือ 1. หลักความเป็นธรรม (Equity) และ 2.หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ทั้งประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี (Efficiency In Tax Administration and Compliance) และประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency)

อย่างไรก็ดี แม้ผู้วิจัยจะเห็นด้วยว่าหลักการทั้งสองหลักการข้างต้นเป็นหลักการที่ควรให้ความสำคัญมากกว่าหลักการอื่นใด ทว่าจากการศึกษาพบว่า หลักการทั้งสองยังคงมีความขัดแย้งกันอยู่ในตัว นั่นก็เพราะหากระบบการจัดเก็บภาษีมุ่งเน้นจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมมากจนเกินไปย่อมส่งผลให้ความมีประสิทธิภาพในทางภาษีลดลง ในทางกลับกัน หากระบบการจัดเก็บภาษีมุ่งเน้นจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพมากจนเกินไปก็ย่อมส่งผลให้ความเป็นธรรมในการทางภาษีลดลงเช่นเดียวกัน ดังนั้น จึงจำเป็นต้องศึกษาหลักการทั้งสองอย่างละเอียดเพื่อนำไปวิเคราะห์ประเด็นปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ทั้งนี้ เพื่อให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม (Equity) และยังสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ควบคู่กันไป อย่างเหมาะสมที่สุด โดยผู้วิจัยจะขอวิเคราะห์ประเด็นปัญหาอย่างละเอียดในบทที่ 4 ต่อไป

2.2 หลักการและแนวความคิดเพื่อส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

2.2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ หรือที่เรียกว่า “โอทอป” (One Tambon One Product - OTOP) เป็นโครงการกระตุ้นธุรกิจประกอบการท้องถิ่น โครงการดังกล่าวมีเป้าหมายเพื่อ

[65] *เพิ่งอ้าง*, น. 9.

สนับสนุนผลิตภัณฑ์ลักษณะเฉพาะที่ผลิตและจำหน่ายในท้องถิ่นของแต่ละตำบล[66] โดยผลิตภัณฑ์โอทอปเป็นผลิตภัณฑ์ที่ผลิตขึ้นโดยอาศัยภูมิปัญญาของชาวบ้านในแต่ละท้องถิ่นหรือเป็นผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการนำภูมิปัญญาไทยซึ่งสะท้อนถึงวัฒนธรรมและความเป็นไทยมาใช้เป็นพื้นฐานในการออกแบบและสร้างสรรค์[67] โดยผลิตภัณฑ์โอทอปหรือสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถจำแนกประเภทโดยกระทรวงอุตสาหกรรม ซึ่งแบ่งออกเป็น 6 ประเภท[68] ดังนี้

1. อาหาร (ครอบคลุมตั้งแต่อาหารสดไปจนถึงอาหารแปรรูป)

2. สิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม (อาทิ ผ้าทอ และผ้าพันคอ)

3. เครื่องใช้และเครื่องประดับตกแต่ง (อาทิ เครื่องปั้นดินเผา และเครื่องจักสาน)

4. ผลิตภัณฑ์สมุนไพรที่ไม่ใช่อาหารและยา (อาทิ เครื่องสำอาง สบู่ และน้ำมันหอมระเหย)

5. เครื่องดื่ม (อาทิ สุรา น้ำผลไม้ และน้ำสมุนไพร)

6. ของที่ระลึก และศิลปะประดิษฐ์

สินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ทั้ง 6 ประเภทข้างต้นยังสามารถจัดหมวดหมู่และระดับของสินค้าเอาไว้ตั้งแต่ระดับ 1 ดาวไปจนถึงระดับ 5 ดาว ตามลำดับ เพื่อเป็นการยกระดับคุณภาพและมาตรฐานของสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ กรมพัฒนาชุมชนจึงได้กำหนดมาตรฐานการพัฒนาผลิตภัณฑ์โดยใช้เครื่องหมายสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของกรมการพัฒนาชุมชนเพื่อเป็นการรับรองผลิตภัณฑ์และส่งเสริมศักยภาพการตลาดมากยิ่งขึ้นจึงได้มีการออกประกาศหลักเกณฑ์การใช้เครื่องหมายสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์โดยจำแนกคุณลักษณะและมาตรฐานผลิตภัณฑ์สินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อส่งเสริมด้านการตลาดให้กว้างมากยิ่งขึ้น[69]

---

[66] สำนักงานพัฒนาชุมชนจังหวัดพิจิตร, “OTOP คืออะไร,” สืบค้นเมื่อวันที่ 16 มิถุนายน 2562, จาก http://phichit.cdd.go.th/services/otop-คืออะไร.

[67] ธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย, “โอกาสและอุปสรรคของสินค้า OTOP ไทยในตลาดโลก,” สืบค้นเมื่อวันที่ 16 มิถุนายน 2562, จาก https://www.ryt9.com/s/ryt9/24269.

[68] กรมเศรษฐกิจระหว่างประเทศ กระทรวงการต่างประเทศ, “OTOP,” สืบค้นเมื่อวันที่ 16 มิถุนายน 2562, จาก http://www.thaibiz.net/th/business/387/OTOP.

[69] กรมพัฒนาชุมชน, “หลักเกณฑ์และแนวทางการใช้เครื่องหมายผลิตภัณฑ์ OTOP,” สืบค้นเมื่อวันที่ 16 มิถุนายน 2562, จาก http://cep.cdd.go.th/wp-content/uploads/sites/108/2017/07/2หลักเกณฑ์และแนวทาง.pdf.

โดยสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ถูกจำแนกออกเป็น 4 ระดับ[70] ดังต่อไปนี้

1. สีทอง Premium (แข่งขันสู่สากล) เป็นผลิตภัณฑ์มีคุณภาพสูงและผลิตได้จำนวนมากอย่างต่อเนื่อง มีตลาดจำหน่ายทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ มีกำลังการผลิตที่รองรับการสั่งซื้อได้ในปริมาณมากและมีศักยภาพพัฒนาสู่การส่งออกได้ในระยะยาว

2. สีเงิน Classic (อนุรักษ์คุณค่าสูง) เป็นผลิตภัณฑ์มีคุณภาพสูงและผลิตได้จำนวนน้อย เพราะมีขั้นตอนและกระบวนการผลิตยุ่งยากและซับซ้อน เป็นงานหัตถกรรมประณีตศิลป์มีเอกลักษณ์ของสินค้าแต่ละชิ้น ต้องใช้ระยะเวลาในการผลิตโดยผลิตสินค้าได้ในปริมาณที่ไม่มากและผลิตเพื่อจำหน่ายให้ลูกค้าเฉพาะกลุ่ม

3. สีแดง Standard (พัฒนาสร้างสรรค์) เป็นผลิตภัณฑ์มีคุณภาพระดับพื้นฐานตามที่กฎหมายกำหนดหรือมาตรฐานอื่นที่มีกฎหมายรองรับ กระบวนการผลิตไม่มีความซับซ้อน ผลิตได้จำนวนมาก สามารถรองรับปริมาณการสั่งซื้อจำนวนมากได้และมีกำลังการผลิตเพียงพอหรือมีกำลังการผลิตในลักษณะเป็นเครือข่าย มีตลาดจำหน่ายทั้งภายในและภายนอกชุมชน อีกทั้งยังสามารถเข้าสู่การแข่งขันในตลาดได้

4. สีน้ำเงิน Rising Star (ดาวรุ่ง) เป็นผลิตภัณฑ์ที่มีการผลิตได้ง่ายไม่ซับซ้อน ผลิตได้จำนวนน้อยและยังไม่ได้รับการรับรองมาตรฐาน มีความต้องการในการพัฒนาศักยภาพในตัวผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิตและการบริหารจัดการเพื่อเข้าสู่การรับรองมาตรฐาน

จะเห็นได้ว่า เครื่องหมายผลิตภัณฑ์สินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถแสดงระดับคุณภาพของสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้ว่าสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์แต่ละประเภทมีมาตรฐานมากหรือน้อยเพียงใดและถูกจัดให้เป็นสินค้าในระดับใด อีกทั้ง สินค้าดังกล่าวมีความสามารถเพียงพอหรือไม่ที่จะแข่งขันกับตลาดสากลและกระจายสินค้าไปสู่ต่างประเทศ ทั้งนี้เพื่อให้สินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เป็นไปตามเจตนารมณ์อันมีแนวคิดและนโยบายภายใต้เบื้องหลังโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP)

---

[70] *เพิ่งอ้าง*.

2.2.2 แนวคิด นโยบาย และความเป็นมาของสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

จากผลกระทบของวิกฤตเศรษฐกิจไทยในช่วงปี พ.ศ. 2540 ทำให้เกิดภาวะการชะลอตัวในการดำเนินธุรกิจอุตสาหกรรมทั้งในด้านการผลิตและด้านบริการ ซึ่งถือได้ว่าเป็นพลังในการขับเคลื่อนทางเศรษฐกิจที่มีผลกระทบต่อประชาชนโดยเฉพาะประชาชนในระดับรากหญ้า ซึ่งก็คือผู้ที่มีรายได้น้อย ส่งผลให้รัฐบาลในสมัยนั้น คือ นายกรัฐมนตรี พ.ต.ท.ดร.ทักษิณ ชินวัตร มีความมุ่งมั่นและมีแนวความคิดที่จะแก้ไขปัญหาความยากจนดังกล่าวด้วยวิธีการสร้างความเจริญและยกระดับความเป็นอยู่ของประชาชนในชุมชนให้ดียิ่งขึ้นและเป็นไปอย่างยั่งยืน ดังนั้น จึงได้ริเริ่ม “โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์” (One Tambon One Product - OTOP) ซึ่งในท้ายที่สุด ได้ดำเนินการอย่างเป็นรูปธรรมทั่วทุกภูมิภาคและทั่วประเทศตั้งแต่ปี พ.ศ. 2544 เป็นต้นมา

โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เป็นหนึ่งใน “นโยบายการฟื้นฟูเศรษฐกิจในระดับรากหญ้า” (Grass Root) ซึ่งจะเน้นการลงทุนและการบริโภคของประชาชนภายในประเทศโดยเฉพาะประชาชนในระดับท้องถิ่นเป็นสำคัญ โดยเชื่อว่าหากคนในชุมชนและชนบทซึ่งเป็นคนส่วนใหญ่ของประเทศมีความสามารถที่จะจับจ่ายใช้สอยมากยิ่งขึ้นแล้ว ระบบเศรษฐกิจโดยรวมย่อมเคลื่อนตัวไปในทิศทางที่ดียิ่งขึ้น[71]

โดยนโยบายโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มีแนวความคิดมาจากเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ที่ต้องการให้เกิดการมีส่วนร่วมของภาคประชาชน การกระจายอำนาจ กระจายรายได้ ลดความเหลื่อมล้ำของสังคม และเคารพซึ่งสิทธิและเสรีภาพของบุคคล รวมถึงพัฒนาระบบวิธีคิดอันนำไปสู่การอยู่ดีมีสุขของประชาชนชาวไทยเพื่อเป็นการเพิ่มศักยภาพของประเทศไทยให้มั่นคงและเป็นการพัฒนาประเทศอย่างยั่งยืน จึงได้มีการกำหนดให้รัฐบาลดำเนินการตามรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวตามความในหมวด 5 ในเรื่องของ “แนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ” ซึ่งมีแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 9 มาเป็นเครื่องมือกำหนดทิศทางการพัฒนาประเทศทั้งในด้านเศรษฐกิจและด้านสังคม[72] ฉะนั้น นอกจากจะ

---

[71] ทิชากร เกษรบัว, “แนวทางการพัฒนาสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อการส่งออกในตลาดอา เซียน,” วารสารคณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น, ปีที่ 30, น.157, (พฤษภาคม 2556).

[72] สภาที่ปรึกษาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, “นโยบายการพัฒนาเศรษฐกิจชุมชน กรณีโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์,” สืบค้นเมื่อวันที่ 28 สิงหาคม 2562, จาก https://www.ryt9.com/s/ryt9/161749%20.

มุ่งเน้นการพัฒนาเศรษฐกิจตามแนวกระแสหลัก (กระแสโลก) แล้วนั้น ยังต้องให้ความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจในกระแสอื่นหรือเศรษฐกิจพอเพียงที่มีพื้นฐานความคิดเชื่อมโยงกับชุมชน ทรัพยากร สิ่งแวดล้อม วัฒนธรรม และวิถีชีวิตของคนในชุมชนอีกด้วย โดยรัฐจำเป็นต้องตระหนักและไม่อาจละเลยในส่วนนี้ได้[73]

ปัจจุบัน ยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี (พ.ศ. 2560 - 2579) มีกรอบแนวความคิดในการสร้างความสามารถในการแข่งขันที่มุ่งเน้นพัฒนาภาคการผลิตและบริการเพื่อให้สามารถแข่งขันสู่สากลได้และเกิดความยั่งยืน ทั้งนี้ เพื่อให้ประชาชนมีคุณภาพชีวิตที่ดีและมีรายได้ที่ดียิ่งขึ้น ประกอบกับปัจจุบันมีแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560 - 2564 ฉบับล่าสุด) ยุทธศาสตร์ที่ 3 ในเรื่องของ “การสร้างความเข้มแข็งทางเศรษฐกิจและแข่งขันได้อย่างยั่งยืน” โดยมีแนวทางเพื่อเสริมสร้างขีดความสามารถในการแข่งขันเชิงธุรกิจของภาคบริการ อีกทั้ง ยังมีพันธกิจกระทรวงมหาดไทยข้อ 4 ที่เสริมสร้างความเข้มแข็งของชุมชนและเศรษฐกิจในฐานรากโดยการมีส่วนร่วมกันของทุกภาคส่วนภายใต้หลักปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียง ตลอดจนภารกิจอำนาจหน้าที่ของกรมพัฒนาชุมชนในการส่งเสริมกระบวนการเรียนรู้และการมีส่วนร่วมของประชาชนและส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจชุมชนฐานรากให้มีความมั่นคงและมีเสถียรภาพ รวมถึงเสริมสร้างความสามารถและความเข้มแข็งให้แก่ชุมชน[74]

โดยรัฐบาลในยุคปัจจุบัน มีนโยบายลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมที่มุ่งเน้นสร้างรายได้ ความเจริญก้าวหน้า และความเข้มแข็งทางเศรษฐกิจ โดยให้ภาคเอกชนและภาคประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมดำเนินการร่วมกันกับภาครัฐเพื่อให้บรรลุวิสัยทัศน์ความมั่นคง มั่งคั่ง และยั่งยืน ซึ่งจะสอดคล้องกับการดำเนินการของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ริเริ่มมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2544 โดยมีการแต่งตั้งคณะกรรมการระดับประเทศ คือ คณะกรรมการอำนวยการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์แห่งชาติ (กอ.นตผ.) เป็นผู้ขับเคลื่อนและมอบหมายให้กรมพัฒนาชุมชนเป็นผู้รับผิดชอบส่งเสริมการดำเนินงานโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จนถึงปัจจุบันเป็นระยะเวลา 18 ปี โดย

---

[73] *เพิ่งอ้าง.*

[74] กรมพัฒนาชุมชน, “โครงการชุมชนท่องเที่ยว OTOP นวัตวิถี,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2562, จาก http://plan.cdd.go.th/wp-content/uploads/sites/97/2018/05/ว-1033.1-อนุมัติ-โครง-OTOPนวัตวิถี-18-กิจกรรม.pdf.

ร่วมกับหน่วยงานต่าง ๆ สนับสนุน ส่งเสริม ยกระดับผลิตภัณฑ์ และพัฒนาช่องทางการตลาดที่หลากหลายเพื่อให้สินค้าสามารถขายได้และมุ่งปรับตัวสู่การค้าแบบสากลเพื่อแก้ไขปัญหาผลิตภัณฑ์ของคนในชุมชนที่ไม่สามารถแข่งขันภายในได้และต้องออกไปขายสินค้าตามที่ต่าง ๆ ทั้งไม่ก่อให้เกิดความสุขและไม่ก่อให้เกิดการกระจายรายได้ถึงประชาชนในฐานรากอย่างแท้จริง เนื่องจากรายได้ล้วนตกไปอยู่กับผู้ประกอบการแต่เพียงผู้เดียว ทำให้การพัฒนาเศรษฐกิจชุมชนฐานรากไม่สอดคล้องหรือเป็นไปตามวัตถุประสงค์อย่างที่ควรจะเป็น ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีการเปลี่ยนผ่านยุคการผลักดันการขายสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ออกจากชุมชนสู่การสร้างรายได้ตามความต้องการ โดยการขายสินค้าที่อยู่ในชุมชนที่เกิดจากการมาท่องเที่ยว โดยใช้เสน่ห์ ภูมิปัญญา วิถีชีวิต วัฒนธรรมและความคิดสร้างสรรค์ แปรเปลี่ยนเป็นรายได้ โดยครอบครัวและลูกหลานยังคงอยู่ร่วมกันโดยไม่ต้องแข่งขันกันผลิตสินค้าออกไปขายนอกชุมชน ให้ชุมชนเป็นชุมชนท่องเที่ยวที่เจ้าบ้านที่ดีชวนกันคิด ชวนกันทำ ผลิตสินค้าและบริการ รวมทั้งมีการเชื่อมโยงเส้นทางท่องเที่ยวระดับชุมชนที่มีเสน่ห์ดึงดูดและมีคุณค่าเพียงพอให้นักท่องเที่ยวเข้ามาเยี่ยมเยือนและจับจ่ายใช้สอยในทุกกิจกรรมของชุมชน รวมไปถึงการบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ภายในชุมชนซึ่งรายได้จะถูกกระจายอยู่กับคนในชุมชน ทุกคนล้วนมีความสุข เป็นการสร้างความเข้มแข็งให้กับชุมชนและพัฒนาเศรษฐกิจแบบฐานรากอย่างแท้จริง[75]

อย่างไรก็ดี นโยบายในข้างต้นแท้จริงเป็นแนวทางในการดำเนินการของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อบรรลุซึ่งวัตถุประสงค์ของโครงการฯ อันมีวัตถุประสงค์หลักอยู่ด้วยกัน 5 ประการ[76] คือ

1. การสร้างงานและสร้างรายได้ให้แก่ชุมชน

2. การสร้างความเข้มแข็งให้แก่ชุมชน โดยชุมชนสามารถคิดเองและทำเองได้ในการพัฒนาชุมชนท้องถิ่นของตน

3. การส่งเสริมการใช้ภูมิปัญญาของแต่ละท้องถิ่น

4. การส่งเสริมการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์

---

[75] *เพิ่งอ้าง*, น. 1 – 2.

[76] สำนักงานพัฒนาชุมชนจังหวัดสุพรรณบุรี, “ความเป็นมา แนวคิดและหลักการ OTOP,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2562, จาก http://suphanburi.cdd.go.th/services/มารู้จัก-ความเป็นมา-แนวความคิด.

5. การส่งเสริมความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ของชุมชนในการพัฒนาผลิตภัณฑ์เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามวิถีชีวิตและวัฒนธรรมภายในท้องถิ่น

จากวัตถุประสงค์ทั้ง 5 ประการ ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ว่า โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP) มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อสร้างความเจริญก้าวหน้าให้แก่ชุมชนในทุก ๆ ตำบล โดยให้ทุกชุมชนล้วนมีรายได้ มีงานทำ และช่วยลดปัญหาต่าง ๆ ในชุมชน ไม่ว่าจะเป็น ความยากจน การอพยพย้ายถิ่นฐานของแรงงานเข้าสู่เมืองใหญ่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งมุ่งเน้นสร้างมูลค่าเพิ่มสำหรับผลิตภัณฑ์และความเจริญให้แก่ชุมชน ทั้งนี้ เพื่อยกระดับฐานะความเป็นอยู่และความสุขของคนในชุมชนให้ดียิ่งขึ้น ภายใต้นโยบายและยุทธศาสตร์ของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ซึ่งการพัฒนาชุมชน ชุมชนจะต้องมีความเข้มแข็งเพียงพอที่จะยืนอยู่ได้ด้วยขาของตัวเองและต้องเป็นที่ยอมรับในสังคมโลกได้อีกด้วย อีกทั้ง ชุมชนแต่ละชุมชนจะต้องไม่เป็นชุมชนปิดอีกต่อไป

นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ทั้ง 5 ประการข้างต้น โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของไทยได้นำเอาหลักการซึ่งมีแนวคิดต้นแบบมาจาก “โครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์” (One Village One Product Movement - OVOP) ของประเทศญี่ปุ่น (ผู้วิจัยจะอธิบายในหัวข้อถัดไป) โดยกำหนดขึ้นเป็นหลักการพื้นฐานของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของไทย ซึ่งมีอยู่ด้วยกัน 3 ประการ[77] คือ

1. มาตรฐานผลิตภัณฑ์คุณภาพระดับสากล หมายถึง ผลิตภัณฑ์จะต้องมีคุณภาพที่ได้มาตรฐาน มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องและสอดคล้องกับวัฒนธรรม รวมถึงมีจุดเด่นเฉพาะเป็นที่ยอมรับของทั้งตลาดภายในประเทศและภายนอกประเทศ

2. มีเอกลักษณ์เป็นที่ลือชื่อเพียงหนึ่งเดียว หมายถึง ต้องมีการระดมความคิดของคนในชุมชนเพื่อการคิดค้นและพัฒนาผลิตภัณฑ์เพื่อให้ได้สิ่งที่ดีที่สุดโดยคำนึงถึงวัฒนธรรมประเพณีของแต่ละท้องถิ่นให้มากที่สุด อีกทั้ง ต้องสอดคล้องอย่างเหมาะสมและไม่ซ้ำแบบกันโดยมีเอกลักษณ์เป็นการเฉพาะของหมู่บ้านหรือตำบลนั้น ๆ เพื่อให้เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป

---

[77] *เพิ่งอ้าง.*

3. พัฒนาทรัพยากรมนุษย์และการปรับปรุงเทคโนโลยี หมายถึง การสร้างบุคลากรให้มีความคิดที่กว้างไกลและมีความรู้ความสามารถให้เกิดขึ้นในสังคม มีการวางแผนการตลาด โดยมุ่งเน้นการผลิตและการบริการโดยคำนึงถึงผู้บริโภคทั้งภายในประเทศและต่างประเทศเป็นสำคัญ

ทั้งนี้ โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP) ของไทยแนวคิดและนโยบายต่าง ๆ ล้วนได้รับอิทธิพลมาจาก “โครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์” (One Village One Product Movement – OVOP) ของจังหวัดโออิตะ (OITA) ประเทศญี่ปุ่น[78] ซึ่งเป็นโครงการส่งเสริมอุตสาหกรรมท้องถิ่นด้วยการผลิตสินค้าที่มีลักษณะเฉพาะน่าสนใจตามวัฒนธรรมประเพณีและธรรมชาติท้องถิ่นที่อุดมสมบูรณ์ โดยมีนายโมริฮิโกะ ฮิรามัทซึ (Mr.Morihiko Hiramatsu) เป็นผู้ริเริ่มก่อตั้งโครงการดังกล่าวจนประสบผลสำเร็จและเป็นที่แพร่หลาย อีกทั้ง ยังเป็นต้นแบบของแนวความคิดสำหรับโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OTOP) ของไทยอีกด้วย

2.2.2.1 โครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Village One Product Movement - OVOP)

โครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OVOP) จุดเริ่มต้นครั้งแรกของโครงการถูกริเริ่มที่จังหวัดโออิตะ ประเทศญี่ปุ่น ซึ่งเป็นจังหวัดที่ตั้งอยู่ทางทิศตะวันออกเฉียงเหนือของเกาะกิวซูแนวเขตภูเขาไฟคิริชิมา (Kirishima) และฮาคุซัน (Hakusan) ติดทะเลแนวยาว 746 กิโลเมตร หรือทางตอนใต้ของประเทศญี่ปุ่น ใกล้กับประเทศไต้หวันและเกาหลี มีขนาดใหญ่เป็นอันดับที่ 22 ของประเทศ มีจำนวนประชากร 1.22 ล้านคนโดยประมาณ ที่สำคัญเป็นแหล่งน้ำพุร้อน แหล่งท่องเที่ยวและแหล่งผลิตสินค้าเกษตร รวมไปถึงอาหารทะเลที่มีชื่อเสียงและโด่งดัง[79]

จังหวัดโออิตะเป็นเขตที่มีประชากรที่มีความยากจนและล้าหลัง เนื่องจากพื้นที่ทำการเกษตรมีเพียงร้อยละ 10 เปอร์เซ็นต์ และโอกาสในการพัฒนาอุตสาหกรรมหลักยังถือว่าด้อยกว่าจังหวัดอื่นที่ใกล้เคียง อีกทั้ง ยังมีปัญหาการอพยพย้ายถิ่นฐานของแรงงาน จากปัญหาทั้งหมด ส่งผลให้นายโมริฮิโกะ ฮิรามัทซึ (Mr.Morihiko Hiramatsu) ซึ่งดำรงตำแหน่งผู้ว่าราชการจังหวัดโออิตะ

---

[78] พีรเดช ทองอำไพ, “OVOP ต้นกำเนิดโอท็อป,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2562, จาก https://www.komchadluek.net/news/agricultural/249621.

[79] อัมพวัน พิชาลัย, ปรัชญา พัฒนาการและความสำเร็จของโครงการ “หนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์” แห่งเมืองโออิตะ ประเทศญี่ปุ่น แนวคิดและประสบการณ์ที่สามารถนำมาใช้กับประเทศไทย, (2545), น. 1.

อยู่ ณ ขณะนั้น ได้วางแผนเพื่อหาทางออกให้แก่หมู่บ้านฯ โดยได้วางแนวคิดของโครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Village One Product Movement - OVOP) ที่ได้รับอิทธิพลมาจากชาวเมืองโอยามา (Oyama) ประเทศญี่ปุ่น ซึ่งเป็นเมืองเล็ก ๆ แห่งหนึ่งในจังหวัดโออิตะที่ทำการผลิตบ๊วยดองของหมู่บ้านจนกลายเป็นที่รู้จักไปทั่วทั้งประเทศญี่ปุ่น[80]

โดยในปี พ.ศ. 2504 ชาวเมืองโอยามาได้เปลี่ยนอาชีพของตนจากชาวนามาเป็นผู้ผลิตบ๊วย (Plum) และเกาลัด (Chestnut) ซึ่งบ๊วยและเกาลัดเป็นผลไม้พื้นเมืองของชาวบ้าน และได้มีการพัฒนาบุคลากรในท่องถิ่นโดยมีชื่อโครงการ ณ ขณะนั้นว่า “New Plum and Chestnut Movement” (NPC Movement) โดยเป้าหมายของโครงการฯ คือ ผลิตสินค้าที่มีคุณภาพและสามารถขายได้ ซึ่งใช้ระยะเวลานานกว่า 10 ปี กว่าจะประสบความเสร็จ ซึ่งในปัจจุบันประเทศญี่ปุ่นเมื่อนึกถึงบ๊วยดองจะต้องนึกถึงบ๊วยดองของหมู่บ้านโอยามา (Oyama)[81] เป็นอันดับแรก

จากความสำเร็จนี้ทำให้นายโมริฮิโกะ ฮิรามัทซึ เล็งเห็นถึงแนวทางในการพัฒนาจังหวัดโออิตะ ภายหลังจึงได้จัดตั้งโครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Village One Product Movement – OVOP) โดยมีแนวคิดที่ว่าให้หมู่บ้านแต่ละหมู่บ้านผลิตสินค้าซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์หลัก 1 ชนิดต่อ 1 หมู่บ้าน และที่สำคัญ ต้องเป็นผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากวัตถุดิบและทรัพยากรภายในท้องถิ่น[82]

โดยแนวคิดในการพัฒนาท้องถิ่นของนายโมริฮิโกะ ฮิรามัทซึ ถือเป็นต้นแบบที่อยู่เบื้องหลังหลักการสำคัญทั้ง 3 ประการ ของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OTOP) ของไทย ซึ่งแนวคิดพื้นฐานหรือปรัชญาในการพัฒนาท้องถิ่นของจังหวัดโออิตะ ประเทศญี่ปุ่น มีแนวคิดอยู่ด้วยกัน 3 ประการ[83] คือ

1. ภูมิปัญญาท้องถิ่นสู่สากล (Think Globally, Act Locally) คือ การนำสิ่งต่าง ๆ ที่มีอยู่ภายในท้องถิ่นมาพัฒนาจนกลายเป็นผลิตภัณฑ์อันเป็นสินค้าที่สามารถขายได้ทั้งในประเทศและ

---

[80] *เพิ่งอ้าง*.

[81] ยุพิน คล้ายมนต์, “การศึกษาการพัฒนาท้องถิ่นอย่างยั่งยืนผ่านโครงการหนึ่งชุมชนหนึ่งผลิตภัณฑ์ของญี่ปุ่นและไทย,” วารสารญี่ปุ่นศึกษา มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปีที่ 26, น.3 - 4, (เมษายน 2552).

[82] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 79*.

[83] Aorae, “โออิตะ จังหวัดเล็ก ๆ ในญี่ปุ่น ต้นแบบ "หนึ่งชุมชนหนึ่งผลิตภัณฑ์",” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2562, จาก https://urbancreature.co/oita-ovop-japan/.

นอกประเทศ โดยการพัฒนาของประเทศญี่ปุ่นจะยึดหลักการที่เรียกว่า “WAKON YOSAI” (Japanese Spirit, Western Technology) ซึ่งหมายความว่า ในการพัฒนาประเทศของตนจะยังคงรักษาเอาไว้ซึ่งลักษณะและวัฒนธรรมของตนเองโดยเอาความรู้หรือเทคโนโลยีของตะวันตกเข้ามาผสมผสานเพื่อทำให้เกิดความเปลี่ยนแปลงและพัฒนาไปในทิศทางที่ต้องการ กล่าวคือ การปรับปรุงองค์ความรู้ที่นำเข้ามาจากต่างชาติเพื่อให้สอดคล้องกับวัฒนธรรมภายในประเทศและในขณะเดียวกันก็ต้องปรับปรุงวัฒนธรรมภายในประเทศเพื่อให้สอดคล้องกับสิ่งที่คัดสรรเข้ามาด้วยเช่นกัน[84]

2. การพึ่งตนเองและคิดอย่างสร้างสรรค์ (Self - Reliance - Creativity) คือ การให้ประชาชนในท้องถิ่นเป็นผู้ตัดสินใจในการพัฒนาท้องถิ่นของตนเองหรือการสร้างกิจกรรมที่อาศัยศักยภาพภายในท้องถิ่นในการคิดค้นและพัฒนาผลิตภัณฑ์ให้ได้ในสิ่งที่ดีที่สุดซึ่งเป็นเอกลักษณ์เฉพาะตัวของชุมชน โดยไม่ซ้ำแบบกันและเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป ในช่วงแรกของโครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OVOP) มีผลิตภัณฑ์ที่เข้าร่วมโครงการจำนวน 143 ผลิตภัณฑ์ เมื่อระยะเวลาผ่านไปกว่า 20 ปี จำนวนผลิตภัณฑ์ได้เพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 2 เท่า อย่างไรก็ดี การดำเนินโครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ของจังหวัดโออิตะ ประเทศญี่ปุ่น มิใช่ว่าจะประสบผลสำเร็จเสมอไป เนื่องจากก็มีหลายผลิตภัณฑ์ด้วยกันที่ริเริ่มผลิตและจำหน่ายแล้ว ไม่ได้รับผลตอบรับอย่างที่คาดหวัง แต่ผลิตภัณฑ์ที่ล้มเหลวเหล่านั้นก็มิได้หยุดลงหรือล้มเลิกไป ยังคงมีการดำเนินการพัฒนาผลิตภัณฑ์นั้นต่อไป

ตามแนวคิดนี้ รัฐจะไม่พยายามยื่นมือเข้ามาช่วยเหลือไม่ว่าจะเป็นการจัดหาสิ่งเกื้อหนุนต่าง ๆ ให้สมาชิกที่เข้าร่วมโครงการฯเพราะเกรงว่าการช่วยเหลือเหล่านั้นจะกลายเป็นการกีดกันการแสดงออกซึ่งความคิดสร้างสรรค์ของคนในท้องถิ่น แต่จะเลือกช่วยเหลือในผลของความสำเร็จแทน เช่น การช่วยพัฒนาสินค้าและกระจายสินค้าออกสู่ตลาดผ่านหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมไปถึงช่วยเหลือด้วยวิธีการจัดหาผู้มีความรู้เพื่อให้คำแนะนำต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นในขั้นตอนการผลิตหรือในขั้นตอนการพัฒนาเทคโนโลยีการผลิต เป็นต้น[85]

---

[84] กรมพัฒนาชุมชน, พัฒนาญี่ปุ่นชวนคิด, (2547), น. 1.

[85] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 81*, น. 5.

3. การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ (Human Resources Development) คือ การสร้างและพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ในท้องถิ่นให้มีความเป็นผู้นำและให้มีความคิดสร้างสรรค์อยู่อย่างต่อเนื่อง โดยเป้าหมายสุดท้ายของโครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OVOP) คือ การทำให้สมาชิกในท้องถิ่นมีจิตใจในการต่อสู้เพื่อพัฒนาผลิตภัณฑ์และนำมาซึ่งการพัฒนาท้องถิ่นไปสู่ความเป็นสากล และให้สมาชิกเกิดความท้าทายที่จะทำการพัฒนาผลิตภัณฑ์ของตนอยู่เสมอ หรืออาจสรุปได้ว่า แนวคิดสุดท้ายของโครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์นี้ คือ การสร้างบุคลากรให้มีความคิดที่กว้างไกล มีความรู้ มีทักษะความสามารถในการผลิตและบริการ รวมไปถึงมีจิตวิญญาณแห่งความคิดที่สร้างสรรค์ ตลอดจนนำพาซึ่งผลิตภัณฑ์สินค้าของตนก้าวไกลไปสู่ระดับสากล[86]

แนวคิดทั้ง 3 ประการข้างต้น รัฐจะไม่เข้ามาช่วยเหลือท้องถิ่นด้วยวิธีการให้เงินสนับสนุน เนื่องจากจะเป็นการทำลายซึ่งความสามารถในการพัฒนาตนเองของท้องถิ่น รัฐเพียงแต่ให้การสนับสนุนในด้านขององค์ความรู้และเทคโนโลยีที่จะนำมาต่อยอดและพัฒนาซึ่งคุณภาพมาตรฐานของผลิตภัณฑ์ ตลอดจนช่วยเหลือด้วยวิธีการประชาสัมพันธ์และหาช่องทางในการจัดจำหน่ายสินค้าให้เข้าสู่ตลาด ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามแนวคิดและวัตถุประสงค์ของโครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Village One Product Movement - OVOP) อย่างสมบูรณ์มากที่สุด

ข้อสังเกต ประเทศไทยได้นำเอาแนวคิดทั้ง 3 ประการ ของโครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OVOP) ของจังหวัดโออิตะ ประเทศญี่ปุ่น มาใช้เป็นต้นแบบในการสร้างรากฐานของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OTOP) ของไทย โดยโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของไทยได้รับอิทธิพลโดยตรงมาจากโครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OVOP) ของประเทศญี่ปุ่น ดังนั้น จึงไม่ใช่เรื่องแปลกที่แนวคิด ปรัชญา นโยบาย หรือหลักการต่าง ๆ รวมไปถึงวัตถุประสงค์ของโครงการทั้งสองจะมีความใกล้เคียง ทั้งหมดทั้งมวลนี้ก็เพื่อบรรลุซึ่งวัตถุประสงค์และบรรลุซึ่งเป้าหมายที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน คือ การแก้ไขปัญหาความยากจนของคนในชุมชนในระดับรากหญ้า การสร้างความเจริญรุ่งเรืองและความมั่นคงให้แก่ชุมชน รวมไปถึงเพื่อยกระดับความเป็นอยู่ของคนในชุมชนให้ดียิ่งขึ้น และต้องเป็นไปอย่างยั่งยืนอีกด้วย[87]

---

[86] *เพิ่งอ้าง.*

[87] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 78.*

2.2.3 มาตรการส่งเสริมและสนับสนุนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

ตามที่ผู้วิจัยได้อธิบายถึงแนวคิด ประวัติความเป็นมา รวมถึงปรัชญาและหลักการของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OTOP) ของประเทศไทย นอกเหนือจากที่ได้กล่าวไปในข้างต้น สำหรับโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ รัฐได้มีมาตรการที่นำมาใช้เพื่อเป็นการช่วยเหลือส่งเสริมและสนับสนุนเพื่อให้โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เป็นไปตามเป้าหมายและบรรลุซึ่งวัตถุประสงค์ของโครงการฯ ซึ่งผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

2.2.3.1 มาตรการส่งเสริมและสนับสนุนทั่วไป

ตามที่ได้กล่าวไปแล้วนั้นว่า รัฐจะไม่ให้ความช่วยเหลือแก่ประชาชนในทางตรง แต่รัฐจะให้การช่วยเหลือและสนับสนุนประชาชนในทางอ้อมเป็นหลัก ซึ่งมาตรการส่งเสริมและสนับสนุนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เป็นการทั่วไปมีดังต่อไปนี้

1) มาตรการส่งเสริมการให้ความรู้ คือ การที่รัฐมุ่งเน้นให้ความรู้ความเข้าใจแก่ประชาชนเพื่อให้ประชาชนมีความรู้ความสามารถในการต่อยอดพัฒนาผลิตภัณฑ์ของตนเอง ไม่ว่าจะเป็นโครงการเครือข่ายองค์ความรู้ (Knowledge Based OTOP - KBO) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเชื่อมโยงแหล่งความรู้ในท้องถิ่นกับชุมชนในการนำภูมิปัญญาท้องถิ่นมาพัฒนาผลิตภัณฑ์ของแต่ละชุมชน[88] หรือการให้ความรู้ในด้านต่าง ๆ อาทิ ด้านการจัดหาและแปรรูปวัตถุดิบ ด้านการควบคุมคุณภาพมาตรฐานของสินค้าและการบรรจุหีบห่อ ด้านการตลาด และด้านบัญชี เป็นต้น ด้วยวิธีการต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งสถาบันอบรมสำหรับสร้างความมั่งคั่งให้ท้องถิ่น (Land of Abundance Training School) การจัดประชุมเพื่อนำเสนอและแลกเปลี่ยนแนวคิด (One Tambon One Product Presentation and Exchange Meeting) เป็นต้น[89]

อย่างไรก็ดี หากอยู่ในช่วงที่รัฐต้องการจะยกระดับคุณภาพของสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อให้ได้มาตรฐานมากยิ่งขึ้น รัฐจะให้การช่วยเหลือและสนับสนุนวิสาหกิจชุมชนโดย

---

[88] ดำรงค์ ใจยศ, “จากเมดาน อินโดนีเซีย สู่การพัฒนาผลิตภัณฑ์ OTOP,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2562, จาก https://www.ftpi.or.th/download/APO-Article/Industry-and-Service-Sector/Strengthening%20of%20SMEs/10AG19WSPImprovingPerfSME-DamrongJ11Nov10.pdf.

[89] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 72*.

การจัดฝึกอบรมเพื่อให้ความรู้ ทั้งในด้านการผลิต ด้านการจัดการ และมาตรฐานผลิตภัณฑ์ เพื่อให้ผู้ประกอบการวิสาหกิจชุมชนเป็น Smart OTOP[90] ซึ่งมีหลักสูตรอบรมอยู่ด้วยกัน 3 ประการ[91] ดังนี้

ก) การให้ความรู้ในด้านบริหารธุรกิจ การวางแผนการผลิต การตลาด และแหล่งเงินทุน เช่น แต่เดิมจะเป็นการผลิตสินค้าก่อนแล้วค่อยหาตลาดเพื่อกระจายสินค้า เมื่ออบรมเสร็จแล้วชุมชนจะต้องวิเคราะห์ตลาดก่อนว่าต้องการสินค้าประเภทใดแล้วจึงทำการผลิตสินค้าเพื่อตอบสนองความต้องการและเป็นไปตามกลไกของตลาด

ข) การสร้างตราสินค้า (Brand) เพื่อสร้างภาพลักษณ์และเป็นสิ่งที่น่าจดจำสำหรับผู้บริโภคโดยการโฆษณาสินค้าจำเป็นจะต้องมีแบรนด์เพื่อเป็นที่จดจำของสินค้า

ค) การให้คำแนะนำในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญว่าสินค้านั้น ๆ ต้องปรับปรุงหรือแก้ไขอะไรบ้าง และควรมีการพัฒนาบรรจุภัณฑ์ รูปแบบ หรืออื่น ๆ ไปในทิศทางใด โดยยึดถือตามหลักทางวิชาการ

2) มาตรการการจัดการเทคโนโลยีเพื่อพัฒนาคุณภาพผลิตภัณฑ์ คือ การให้ความช่วยเหลือในด้านการแปรรูปผลิตภัณฑ์ การเก็บรักษาผลิตภัณฑ์ ตลอดจนการสร้างวัตถุดิบให้มีคุณภาพตามหลักวิชาการ กระทำการโดยมีศูนย์แนะนำการแปรรูปด้านการเกษตรและประมง (Agricultural and Fishery Products Processing Guidance Center) ศูนย์วิจัยผลิตภัณฑ์ประมง (Marine Products Research Center) ศูนย์วิจัยด้านการเกษตร (Agricultural Improvement Extension Center) เป็นต้น[92] ทั้งนี้ เพื่อคอยให้ความช่วยเหลือและเพื่อเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่สินค้า

3) มาตรการสนับสนุนด้านการตลาดและประชาสัมพันธ์ คือ การเพิ่มยอดขายของสินค้าหรือเป็นการหาตลาดที่เหมาะสมกับสินค้าเพื่อการกระจายสินค้า ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งบริษัทหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จำกัด การจัดงานแสดงสินค้า (One Tambon One Product Movement Product

---

[90] สำนักงานพัฒนาชุมชนจังหวัดสุพรรณบุรี, “Smart OTOP คือ โครงการเพิ่มศักยภาพและขีดความสามารถของผู้ประกอบการและเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้อง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2562, จาก http://suphanburi.cdd.go.th/services/มารู้จัก-ความเป็นมา-แนวคิด.

[91] สยุมพร ลิ่มไทย, Smart OTOP, (2547), น. 2.

[92] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 72.*

Exhibition) ร้านค้าในเมืองตนเอง (Home Town Shop) ร้านค้าทดสอบตลาด (One Tambon One Product Antenna Shop) เป็นต้น[93]

2.2.3.2 มาตรการส่งเสริมและสนับสนุนเป็นการเฉพาะ

มาตรการส่งเสริมและสนับสนุนทั่วไปสำหรับสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปแล้วนั้นเป็นมาตรการที่รัฐยึดถือไว้ใช้เป็นมาตรการพื้นฐานในการส่งเสริมและสนับสนุนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ อย่างไรก็ดี นอกเหนือจากมาตรการทั่วไป รัฐได้มีมาตรการเฉพาะในการส่งเสริมและสนับสนุนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งภัณฑ์ อาทิ ด้านของการผลิต การลงทุน หรือการส่งออก ฯลฯ ซึ่งผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

1) มาตรการส่งเสริมการลงทุน โดยสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (Office of the Board of Investment - BOI) ส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises - SMEs)[94] โดยหนึ่งในมาตรการที่สำคัญของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) คือ มาตรการส่งเสริมการลงทุนท้องถิ่น (Local Investment) ซึ่งมีแนวทางอยู่ด้วยกัน 3 ประการ[95] ดังนี้

ก) ส่งเสริมให้เกิดโรงงานแปรรูปผลผลิตทางการเกษตร

ข) ส่งเสริมกิจการศูนย์จำหน่ายผลิตภัณฑ์ชุมชน

ค) ส่งเสริมกิจการพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวชุมชน

2) มาตรการส่งเสริมการส่งออก โดยกระทรวงพาณิชย์ได้จัดทำโครงการ Thailand Plaza (THP) เพื่อเป็นการสร้างช่องทางในการกระจายสินค้าและกระตุ้นการส่งออกสินค้าอย่างถาวร สำหรับสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ทั้งภายในประเทศและนอกประเทศ อีกทั้ง ยังสนับสนุนการจำหน่ายสินค้าสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ผ่านรายการโทรทัศน์และร้านอาหารไทยในต่างประเทศ[96]

---

[93] *เพิ่งอ้าง*.

[94] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 88*, น. 6.

[95] “รัฐบาลเร่งพัฒนา OTOP เพื่อไม่ให้สินค้าออกมาซ้ำกัน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2562, จาก https://www.voicetv.co.th/read/336975.

[96] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 88*, น. 6.

3) มาตรการกิจการการผลิตสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ได้มาตรฐานการผลิตชุมชน (มผช.) ส่งผลให้กิจการเหล่านี้ได้รับสิทธิประโยชน์ด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี โดยไม่จำกัดเขตการลงทุนและมูลค่าภาษีที่ได้รับการยกเว้น รวมไปถึงการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรที่นำเข้ามาเพื่อผลิตสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์[97]

4) มาตรการส่งเสริมด้วยการจัดตั้งเขตการค้าเสรี (Free Trade Area - FTA) ระหว่างประเทศไทยกับประเทศอื่น อาทิ ความตกลงการค้าเสรีไทย-นิวซีแลนด์ (Thailand-New Zealand Closer Economic Partnership - CEP) มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2548 หรือ ความตกลงการค้าเสรีไทย-ออสเตรเลีย ที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 ซึ่งข้อตกลงดังกล่าวส่งผลให้ประเทศทั้งสองต้องทยอยปรับลดอัตราภาษีนำเข้าสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของไทย ไม่ว่าจะเป็น ผ้าทอ เครื่องสำอาง ผลิตภัณฑ์บำรุงผิว เครื่องประดับ ผลิตภัณฑ์ไม้ และของที่ทำด้วยหิน เป็นต้น ให้เหลือร้อยละ 0 ภายในปี พ.ศ. 2558[98]

5) การได้รับสิทธิพิเศษทางศุลกากรเป็นการทั่วไป (Generalized System of Preferences – GSP) จากประเทศคู่ค้าสำคัญ เช่น สหภาพยุโรป สหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น เป็นต้น ส่งผลให้สินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของไทย อาทิ ผ้าไหมพื้นเมือง เครื่องจักสานจากเส้นใยพืช ผลิตภัณฑ์สมุนไพร เครื่องปั้นดินเผา และเครื่องเบญจรงค์ที่ส่งออกไปสู่ประเทศคู่ค้าของไทยจะเสียภาษีนำเข้าในอัตราที่ลดลงหรือต่ำกว่าอัตราปกติ[99]

6) มาตรการค่าลดหย่อนทางภาษีในการนำค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[100] ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) หรือเรียกว่า “ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์” ซึ่งเป็นหัวข้อที่ผู้วิจัยทำการศึกษาและวิเคราะห์ โดยผู้วิจัยจะขออธิบายอย่างละเอียดในหัวข้อที่ 2.3 และบทที่ 3 ต่อไป

---

[97] *เพิ่งอ้าง*.

[98] *เพิ่งอ้าง*.

[99] *เพิ่งอ้าง*.

[100] กฎกระทรวงฉบับที่ 318 (พ.ศ. 2559), ฉบับที่ 341 (พ.ศ. 2561), ฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562 - ฉบับล่าสุด).

2.3 หลักการและแนวความคิดทางภาษีเพื่อส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

2.3.1 หลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ภาษีที่จัดเก็บจากรายได้ของประชาชนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay)[101] ดังนั้น อาจตีความได้ว่าผู้มีรายได้มากคือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูง ส่วนผู้มีรายได้น้อยคือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำกว่า ฉะนั้น ก่อนที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งจะนำเงินได้พึงประเมินมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามกฎหมายของหลาย ๆ ประเทศจะอนุญาตให้นำเงินได้พึงประเมินเหล่านั้นไปหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดเสียก่อน ทั้งนี้ เพื่อเป็นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีไม่จำต้องแบกรับภาระในทางภาษีมากจนเกินไป หากเหลือเป็นเงินจำนวนเท่าใดจำนวนเงินที่เหลือเหล่านั้นจะถูกนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ อยู่ภายใต้โครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

2.3.1.1 โครงสร้างภาษีอากร

ภาษีอากรไม่ว่าประเภทใดก็ตามจะมี 6 องค์ประกอบโครงสร้างพื้นฐานที่สามารถนำไปใช้ได้กับภาษีอากรทุกประเภท โดยองค์ประกอบเชิงโครงสร้างของภาษีอากรทั้ง 6 ประการ มีดังนี้[102]

1. ผู้เสียภาษี
2. ฐานภาษี
3. อัตราภาษี
4. การประเมินการเสียภาษี
5. การอุทธรณ์ภาษี
6. เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษ

1) ผู้เสียภาษี

---

[101] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 31*.

[102] กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557, (สำนักพิมพ์ : สุเมธ ศิริคุณโชติ, 2537), น. 2 – 4.

ผู้เสียภาษีถือเป็น 1 ใน 6 ขององค์ประกอบโครงสร้างทางภาษี อย่างที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปแล้วว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ภาษีที่จัดเก็บจากรายได้ของประชาชนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ซึ่งประชาชนในที่นี้ถือเป็น “ผู้เสียภาษี” หรือเรียกว่า “หน่วยภาษี” (Tax Unit)หน่วยภาษี คือ ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้เสียภาษี เช่น ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หน่วยภาษี คือ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หน่วยภาษี คือ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการเฉพาะ สำหรับอากรแสตมป์ หน่วยภาษีที่เป็นผู้เสียภาษี คือ บุคคลที่ถูกระบุไว้ในบัญชีอากรแสตมป์[103]

โดยผู้เสียภาษีหรือหน่วยภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

(1) บุคคลธรรมดา

บุคคลธรรมดา หมายถึง บุคคลที่มีสภาพบุคคลตามมาตรา 15 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งสาระสำคัญ คือ สภาพบุคคลเริ่มตั้งแต่คลอดจนอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย[104] หากบุคคลผู้นั้นมีรายได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด บุคคลผู้นั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[105]

กรณีบุคคลธรรมดาเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ หรือบุคคลผู้อยู่ต่างประเทศแต่มีเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในประเทศ กฎหมายกำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีและชำระภาษีแทนไว้เป็นกรณีพิเศษ[106]

กรณีบุคคลธรรมดาที่เป็นสามีภริยากัน กฎหมายกำหนดสิทธิในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีไว้ว่า ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสามารถเลือกได้ว่าจะยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีร่วมกันกับคู่สมรสหรือยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแยกต่างหากจากคู่สมรสก็ได้

(2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล (ที่ไม่ใช่นิติบุคคล)

---

[103] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 16*, น. 186.

[104] ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 15.

[105] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 56.

[106] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57.

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ใช่นิติบุคคล หมายถึง การที่บุคคล 2 คนขึ้นไปตกลงร่วมทุนกัน ไม่ว่าจะเป็นเงิน แรงงาน ทรัพย์สิน หรืออื่น ๆ เพื่อกระทำกิจการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแบ่งผลกำไรจากการประกอบกิจการนั้น ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องร่วมรับผิดในหนี้ที่เกิดจากห้างหุ้นส่วนโดยไม่มีข้อจำกัด[107] อย่างไรก็ดี ห้างหุ้นส่วนสามัญสามารถจดทะเบียนเพื่อให้มีสภาพเป็นนิติบุคคลก็ได้ หากเป็นกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน การเสียภาษีจะตกอยู่ภายใต้ภาษีเงินได้นิติบุคคลแทน[108]

คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล หมายถึง การที่บุคคล 2 คนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกันโดยไม่ใช่ห้างหุ้นส่วนสามัญ[109] มีลักษณะเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ ทว่าสิ่งที่แตกต่างกัน คือ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อแบ่งปันผลกำไรที่เกิดจากกิจการที่ทำร่วมกัน อาทิ การจัดแสดงเพื่อหารายได้ไปบริจาคการกุศล เป็นต้น ดังนั้น คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล[110]

(3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

อย่างที่ทราบกันดีว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมจัดเก็บโดยอาศัยฐานเงินได้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้น ความตายของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีไม่เป็นเหตุให้สิทธิในการเรียกเก็บภาษีจากบุคคลดังกล่าวที่ได้รับก่อนหรือหลังความความตายหมดไป ทว่าเมื่อความตายส่งผลให้บุคคลผู้นั้นพ้นจากสภาพบุคคลตามมาตรา 15 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดกจัดการแทน[111]

(4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

เมื่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งถึงแก่ความตายทรัพย์สินของเขาจะตกมาสู่กองมรดก โดยทรัพย์มรดกของบุคคลผู้นั้นอาจมีดอกผลงอกเงยหรือผลประโยชน์อื่นใดที่อาจได้รับอันมาจากการงอกเงยของกองมรดก อาทิ ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร ค่าเช่าที่ได้รับจากการให้เช่าที่ดิน สัตว์ตกลูก

---

[107] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 102*, น. 11.

[108] *เพิ่งอ้าง*.

[109] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 39.

[110] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 102*, น. 11.

[111] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57 ทวิ.

ฯลฯ ดอกผลที่งอกเงยเหล่านั้นตามกฎหมายถือเป็นเงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[112]

2) ฐานภาษี

ฐานภาษี (Tax Base) ถือเป็น 1 ใน 6 องค์ประกอบของโครงสร้างทางภาษี ฐานภาษี คือ ตัวกำหนดขอบเขตรายได้ของรัฐ การที่รัฐจะมีรายได้มากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับฐานภาษี หากฐานภาษีกว้างย่อมหมายความว่ารัฐจะมีรายได้ที่มาจากการเสียภาษีหรือกิจกรรมที่ก่อให้เกิดภาษีหลายประเภท ในทางกลับกัน หากฐานภาษีแคบจึงหมายความว่ารัฐจะมีรายได้ที่ลดลงหรือต่ำลง อันมีสาเหตุมาจาก “ตัวกัดกร่อนภาษี” หรือ “ตัวบรรเทาภาระภาษี” (Tax Reliefs) ที่ส่งผลให้ฐานภาษีของรัฐแคบลงและส่งผลต่อรายได้ของรัฐที่ถูกจำกัดอยู่ในวงที่แคบลง

อย่างไรก็ดี ฐานภาษี (Tax Base) ในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน หรือการใช้จ่าย ฯลฯ และในทางกลับกัน ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่รองรับการคำนวณอัตราภาษีอากร (ฐานภาษี x อัตราภาษี = จำนวนภาษีที่ต้องเสีย)[113]

โดยคำว่า “ฐานภาษี” มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้นิยามความหมายของฐานภาษีเอาไว้ ซึ่งผู้วิจัยขอยกตัวอย่าง ดังนี้

Simon James และ Christopher Nobes กล่าวว่า “ฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่จะต้องรับผิดในการเสียภาษี เช่น เงินได้ ความมั่งคั่ง หรือค่าใช้จ่าย”[114]

Nancy Wall กล่าวว่า “ฐานภาษี หมายถึง แหล่งที่มาทั้งหมดของรายได้ในการจัดเก็บภาษี เช่น กำไรของนิติบุคคลก็ถือเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตัวบุคคลและเงินได้ของบุคคลก็ถือเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สินค้าและบริการก็ถือเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น”[115]

---

[112] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง.

[113] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 102*, น. 2.

[114] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 16*, น. 105.

[115] *เพิ่งอ้าง*, น. 106.

John Black กล่าวว่า “ฐานภาษี หมายถึง กลุ่มของเงินได้ เงินได้ก่อนหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ หรือเงินได้หลังหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ แล้ว ที่ภาษีทางตรงถูกจัดเก็บ หรือกิจกรรมทางธุรกิจ ที่ภาษีทางอ้อมถูกจัดเก็บ”[116]

จากตัวอย่างข้างต้น ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ว่า “ฐานภาษี หมายถึง ตัวกำหนดขอบเขตรายได้ของรัฐ รัฐจะมีรายได้มากหรือน้อยย่อมขึ้นอยู่กับกิจกรรมต่าง ๆ ในทางภาษีว่ามีมากหรือน้อยเพียงใดและมีกิจกรรมใดบ้างที่มากัดกร่อนหรือบรรเทาภาระภาษีของรัฐที่ทำให้ฐานภาษีของรัฐแคบลง”

ปัจจุบัน ฐานภาษีที่ใช้เพื่อจัดเก็บภาษีอากรสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท[117] ดังนี้

1. ฐานภาษีที่เกี่ยวกับรายได้ (Income Tax Base) ฐานภาษีที่จัดเก็บจากรายได้ คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น โดยการจัดเก็บภาษีตามฐานภาษีนี้ถือเป็นเครื่องมือสำคัญในการอำนวยรายได้ให้แก่รัฐ และยังเป็นเครื่องมือในการช่วยกระจายรายได้เพื่อสร้างความเป็นธรรมและรักษาซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจอีกด้วย[118]

2. ฐานภาษีที่เกี่ยวกับการบริโภค (Consumption) ฐานภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค ได้แก่ ภาษีการค้า ภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น โดยการจัดเก็บภาษีตามฐานภาษีนี้จะจัดเก็บจากค่าใช้จ่ายในการบริโภคของครัวเรือนหรือมูลค่าซื้อขายสินค้าและบริการ โดยแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ 1) จัดเก็บภาษีจากการซื้อสินค้าและบริการทั่วไปจะจัดเก็บตามหลักความเป็นกลาง และ 2) จัดเก็บภาษีจากการซื้อสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่ต้องการควบคุม จะถูกจัดเก็บในอัตราภาษีที่สูง[119]

3. ฐานภาษีที่เกี่ยวกับความมั่งคั่ง (Wealth Tax Base) ฐานภาษีที่จัดเก็บจากความมั่งคั่ง ได้แก่ ภาษีที่ดิน ภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีรถยนต์ และภาษีมรดก เป็นต้น โดยการ

---

[116] *เพิ่งอ้าง*.

[117] ภาวินี อนันต์ธนสาร, “มาตรการปรับเพิ่มรายการค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษากรณีการหักค่าลดหย่อนค่าใช้จ่ายในทางการแพทย์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2559), น. 26.

[118] บุญธรรม ราชรักษ์, ทฤษฎีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2558), น. 5.

[119] *เพิ่งอ้าง*.

จัดเก็บภาษีตามฐานภาษีนี้จะจัดเก็บจากความมั่งคั่งและทรัพย์สมบัติต่าง ๆ อาจเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่างก็ได้ เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือหุ้น เป็นต้น โดยฐานภาษีที่เกี่ยวกับความมั่งคั่งสามารถนำมาใช้เพื่อเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมได้[120]

4. ฐานภาษีที่จัดเก็บจากฐานอื่น ๆ (Others Tax Base) ฐานภาษีทั้ง 3 ประเภทข้างต้นถือเป็นฐานภาษีหลัก ทว่ารัฐบาลอาจเรียกเก็บภาษีโดยอาศัยฐานภาษีที่มีลักษณะพิเศษนอกเหนือจากที่ได้กล่าวมาทั้งหมดได้ ทั้งนี้ เพื่อบรรลุซึ่งวัตถุประสงค์อื่นใดตามนโยบายของรัฐ[121]

3) อัตราภาษี

อัตราภาษี (Tax Rate) ถือเป็น 1 ใน 6 ขององค์ประกอบโครงสร้างทางภาษี อัตราภาษี คือ ขอบเขตหรือจำนวนที่ซึ่งภาษีถูกจัดเก็บจากฐานภาษี หรือหมายถึง สัดส่วนร้อยละที่ภาษีเงินได้หรือภาษีจากการใช้จ่ายจะถูกจัดเก็บ[122]

โดยอัตราภาษีสามารถแบ่งออกได้ ดังนี้

1. อัตราภาษีเฉลี่ย (Average Rate of Tax) หรือเรียกอีกอย่างว่า “อัตราภาษีที่เป็นผล” (Effective Tax Rate) หมายถึง จำนวนของภาษีที่ต้องเสียในฐานะที่เป็นสัดส่วนหรืออัตราร้อยละของเงินได้ (ฐานภาษี) ที่พึงชำระภาษีในช่วงระยะเวลาหนึ่ง[123]

2. อัตราภาษีส่วนเพิ่ม (Marginal Rate of Tax) หมายถึง อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นในเงินได้ของบุคคล หรือหมายถึง อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นของฐานภาษี เช่น กรณีภาษีเงินได้ อัตราภาษีส่วนเพิ่ม คือ อัตราภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ที่บุคคลได้รับเพิ่มขึ้น เป็นต้น[124]

อย่างไรก็ดี อัตราภาษียังสามารถแบ่งออกได้อีกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

---

[120] *เพิ่งอ้าง*, น. 6.

[121] *เพิ่งอ้าง*.

[122] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 16*, น. 73.

[123] *เพิ่งอ้าง*, น. 74.

[124] *เพิ่งอ้าง*.

1. อัตราภาษีแบบอัตราเดียว (A Single Rate) หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว[125]

2. อัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rates) หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา กล่าวคือ การใช้อัตราภาษีหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเดียวกัน หรือใช้อัตราภาษีหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีที่แตกต่างกัน[126]

สรุปได้ว่า อัตราภาษี (Tax Rate) คือองค์ประกอบสำคัญต่อระบบการจัดเก็บภาษี เนื่องจากการที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งจะเสียภาษีมากหรือน้อยเพียงใด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับอัตราภาษีที่ถูกนำมาใช้เพื่อคำนวณประกอบฐานภาษีและนำมาซึ่งจำนวนภาระภาษีที่ต้องเสีย

โดยอัตราภาษีจากการศึกษาของผู้วิจัย ผู้วิจัยพบว่าอัตราภาษี มีดังต่อไปนี้

1. อัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax Rates) หรือเรียกอีกอย่างว่า อัตราภาษีแบบขั้นบันได อัตราภาษีดังกล่าวจะสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้นตามลำดับแบบขั้นบันได กล่าวคือ ถ้าฐานภาษีสูงขึ้น ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีก็จะแบกรับภาระในทางภาษีในสัดส่วนที่มากขึ้น โดยอัตราภาษีก้าวหน้า มีสาระสำคัญ คือ อัตราภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตราและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีสูงขึ้น[127]

2. อัตราภาษีถดถอย คือ อัตราภาษีในทางตรงกันข้ามกับอัตราภาษีก้าวหน้า กล่าวคือ เมื่อฐานภาษีสูงขึ้น อัตราภาษีก็ยิ่งต่ำลง อาจกล่าวได้ว่า เมื่อฐานภาษีสูงขึ้น ส่งผลให้บุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีต้องแบกรับภาระในทางภาษีที่มีสัดส่วนที่ต่ำลง[128]

3. อัตราภาษีคงที่ คือ อัตราภาษีที่ถูกจัดเก็บเพียงอัตราเดียวสำหรับฐานภาษีโดยไม่เปลี่ยนแปลงขึ้นลงตามฐานภาษี กล่าวคือ ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราเดียวและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้ (ฐาน

---

[125] *เพิ่งอ้าง*, น. 75.

[126] *เพิ่งอ้าง*.

[127] *เพิ่งอ้าง*.

[128] ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, "โครงสร้างภาษี," สืบคืนเมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2562, จาก https://www.itax.in.th/pedia/โครงสร้างภาษี.

ภาษี) ทุกจำนวนเท่ากัน ไม่ว่าเงินได้จะมีจำนวนมากหรือน้อยเพียงใด หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้ทุกจำนวนคงที่ไม่เปลี่ยนแปลง แม้จำนวนฐานภาษีจะเปลี่ยนแปลงไปก็ตาม[129]

4. อัตราภาษีเหมาจ่าย คือ อัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบเหมาจ่ายเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน โดยไม่ต้องคำนึงถึงปัจจัยในด้านของฐานภาษี[130]

4) การประเมินการเสียภาษี

ปัจจุบันการประเมินการเสียภาษีอากรกระทำโดยผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเป็นผู้ประเมินตนเอง ทั้งนี้ อยู่ภายใต้เงื่อนไขของระยะเวลาและเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด โดยยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอากรต่อพนักงานเจ้าหน้าหน้าที่ หากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรไม่กระทำการประเมินภาษีด้วยตนเองหรือกระทำการประเมินตนเองแต่มีข้อผิดพลาด จะมีการประเมินอีกครั้งโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีต้องรับผิดในส่วนเพิ่มของจำนวนหรือเบี้ยปรับ ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามข้อเท็จจริง[131]

ในบางกรณีแม้ยังไม่ถึงกำหนดระยะเวลาต้องเสียภาษีอากร พนักงานเจ้าหน้าที่อาจดำเนินการประเมินภาษีล่วงหน้าให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรและชำระภาษีอากรก่อนถึงกำหนดระยะเวลาได้ และในหลาย ๆ กรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้ที่จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสามารถหักภาษีจากจำนวนเงินได้ให้แก่เจ้าพนักงานภายในระยะเวลาที่กำหนดได้ ที่เรียกกันว่า “ภาษีหัก ณ ที่จ่าย” ภาษีที่ถูกหักออกไปนั้นคือเครดิตของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี โดยผู้เสียภาษีสามารถนำไปหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียได้เมื่อถึงระยะเวลาที่กำหนด หรืออาจได้รับเงินคืนแล้วแต่กรณี[132]

5) การอุทธรณ์ภาษี

กรณีเกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือปัญหาข้อกฎหมายระหว่างผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีและพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ทั้งในเรื่องของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี อำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษี หรือการที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีขอให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทำการพิจารณาทบทวนการเสีย

---

[129] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 16*, น. 75.

[130] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 128*.

[131] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 102*, น. 3.

[132] *เพิ่งอ้าง*.

ภาษีใหม่ กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีปฏิบัติตามวิธีการและขั้นตอนเพื่อหาข้อยุติข้อพิพาทให้ครบถ้วนสมบูรณ์ก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล[133]

6) เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษ

ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรแต่ไม่ชำระภาษีอากรต้องรับผิดในจำนวนภาษีอากรที่ไม่ได้ชำระ พร้อมด้วยเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มแยกต่างหาก หากมีการฝ่าฝืนไม่ชำระ กฎหมายอนุญาตให้พนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรนำทรัพย์ออกขายทอดตลาดได้ โดยนำเงินส่วนที่ได้รับจากการขายทอดตลาดมาชำระภาษีอากรคงค้างโดยไม่จำต้องฟ้องศาล และอาจได้รับโทษทางคดีอาญาประกอบด้วย[134]

2.3.2 หลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากการศึกษาโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในหัวข้อที่ 2.3.1.1 จะเห็นได้ว่า องค์ประกอบโครงสร้างภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องและเชื่อมโยงกันตั้งแต่ผู้เสียภาษี (Tax Unit) ไปจนถึงอัตราภาษี (Tax Rate) กล่าวคือ กฎหมายกำหนดตัวบุคคลผู้เสียภาษีภายใต้ฐานการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยการคำนวณภาระภาษีตามอัตราภาษี

อย่างไรก็ดี “ตัวบรรเทาภาระภาษี” (Tax Reliefs) ก็มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันต่อระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามโครงสร้างในทางภาษี ทั้งนี้ เนื่องจากตัวบรรเทาภาระภาษีเป็นสิ่งที่เข้ามากัดกร่อน “ฐานภาษี” (Tax Base) ซึ่งถือเป็น 1 ใน 6 องค์ประกอบของโครงสร้างทางภาษีของรัฐให้แคบลง นำมาซึ่งรายได้ของรัฐที่ลดลงโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวกับเงินได้ที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี (Tax-Free Income)[135] ซึ่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ก็คือหนึ่งในนั้น

ตัวบรรเทาภาระภาษี หมายถึง วิธีการทุกชนิดที่ทำให้เกิดการลดภาระภาษีเงินได้ หรือหมายถึง การลดลงในภาระภาษีซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อสร้างแรงจูงใจ[136] โดยวัตถุประสงค์อย่างกว้าง

---

[133] *เพิ่งอ้าง*.

[134] *เพิ่งอ้าง*, น. 3 – 4.

[135] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 16*, น. 113.

[136] *เพิ่งอ้าง*.

ของตัวบรรเทาภาระภาษีมีอยู่ด้วยกัน 2 ประการ[137] คือ (1) เพื่อสนับสนุนความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ และ (2) เพื่อประโยชน์ต่อบุคคลหรือกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งโดยเฉพาะ

โดยตัวบรรเทาภาระภาษีสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท[138] คือ

1) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่เป็นโครงสร้างในทางภาษี (Structural Reliefs) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่เป็นโครงสร้างฯมีวัตถุประสงค์หลัก คือ การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าลดหย่อนบางประเภทเพื่อสะท้อนวัตถุประสงค์อย่างกว้าง อาทิ เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมหรือเพื่อช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ให้แก่สังคม และที่สำคัญ เพื่อทำให้การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีหรือการบริหารการจัดเก็บภาษีง่ายขึ้น อาทิ ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ (Expenses of Earning Income) และค่าลดหย่อนภาษีส่วนบุคคล (Personal Allowances) เป็นต้น[139]

2) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่เป็นโครงสร้างในทางภาษี (Non - Structural Reliefs) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่เป็นโครงสร้างฯมีวัตถุประสงค์หลักในการนำมาใช้เพื่อช่วยเหลือและสนับสนุนกลุ่มบุคคลหรือกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งที่รัฐมุ่งเน้นจะช่วยเหลือ ณ ขณะนั้นเป็นการเฉพาะ[140] โดยตัวบรรเทาภาระภาษีประเภทนี้ไม่ถือว่าเป็นโครงสร้างในทางภาษี เนื่องจากวัตถุประสงค์ของตัวบรรเทาภาระภาษีประเภทนี้แตกต่างกับวัตถุประสงค์ของตัวบรรเทาภาระภาษีที่เป็นโครงสร้างฯ (Structural Reliefs) อย่างสิ้นเชิง เนื่องจากตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่เป็นโครงสร้างฯมีขึ้นเพื่อให้บรรลุซึ่งวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะ (มิใช่เพื่อสะท้อนวัตถุประสงค์อย่างกว้าง)[141]

ดังนั้น ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่เป็นโครงสร้างฯจึงน่าจะหมายความรวมถึงการยกเว้นภาษีเงินได้ (Tax Exemptions) และการหักค่าใช้จ่ายบางอย่าง (ที่มิใช่ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้) หรือที่นักวิชาการบางท่านเรียกว่า “การหักลดหย่อนตามรายการ” (Itemized Deduction) ทั้งนี้ ล้วน

---

[137] *เพิ่งอ้าง*.

[138] *เพิ่งอ้าง*, น. 114.

[139] *เพิ่งอ้าง*.

[140] *เพิ่งอ้าง*, น. 116.

[141] *เพิ่งอ้าง*.

แล้วเป็นการช่วยเหลือและสนับสนุนซึ่งกลุ่มบุคคลหรือกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งเป็นการเฉพาะเท่านั้น[142]

อย่างไรก็ดี ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่เป็นโครงสร้างในทางภาษี (Non - Structural Reliefs) มักถูกเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “รายจ่ายในทางภาษี” (Tax Expenditures) โดยรายจ่ายในทางภาษีได้ถูกกำหนดไว้ในกฎหมายภาษีโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อปลดเปลื้องภาระภาษีหรือลดภาระภาษีของบุคคลหรือกิจกรรมทางธุรกิจบางกลุ่มโดยเฉพาะ เพื่อประโยชน์ต่อกลุ่มบุคคลหรือบางกิจกรรมที่รัฐให้ความสำคัญเป็นพิเศษ เปรียบเสมือนเป็นการจ่ายเงินออกจากรัฐให้กับกลุ่มบุคคลหรือกิจกรรมบางประเภท กล่าวอีกนัยคือ แทนที่รัฐจะจ่ายเงินช่วยเหลือให้แก่บุคคลหรือกิจกรรมบางประเภทเป็นเงินสด รัฐกลับใช้วิธีการลดภาระภาษีให้แก่บุคคลหรือกิจกรรมบางประเภทแทน[143]

ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ซึ่งเป็นหัวข้อที่ผู้วิจัยทำการศึกษาก็ถือเป็นหนึ่งในตัวบรรเทาภาระภาษีประเภทที่ไม่เป็นโครงสร้างในทางภาษี (Non - Structural Reliefs) ทั้งนี้ เพราะค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ คือ การให้ความช่วยเหลือและสนับสนุนจากรัฐอย่างหนึ่ง เป็นการช่วยเหลือและสนับสนุนกลุ่มบุคคลและผลิตภัณฑ์ในชุมชนท้องถิ่นซึ่งถือเป็นกิจกรรมที่รัฐต้องการที่จะส่งเสริมเป็นการเฉพาะ โดยมิใช่การหักค่าใช้จ่ายเพื่อก่อให้เกิดเงินได้หรือการหักค่าลดหย่อนบางประเภทเพื่อสะท้อนวัตถุประสงค์อย่างกว้าง

ดังนั้น ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) จึงอาจเรียกได้ว่าเป็น “ค่าลดหย่อนตามรายการ” (Itemized Deduction) หรือเรียกว่า “รายจ่ายในทางภาษี” (Tax Expenditures) ก็ย่อมได้

อย่างไรก็ดี นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ของตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่เป็นโครงสร้างในทางภาษี (Non - Structural Reliefs) สำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปข้างต้น วัตถุประสงค์ในอีกนัยหนึ่งสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ คือ สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัฐมอบให้เพื่อเป็นการช่วยเหลือและบรรเทาซึ่งภาระภาษีให้แก่ประชาชนเพื่อให้ประชาชนมีภาระในทางภาษีที่ลดลงหรือต่ำลงในอีกทางหนึ่งอีกด้วย

---

[142] *เพิ่งอ้าง*.

[143] *เพิ่งอ้าง*, น. 116 – 117.

บทที่ 3

กฎหมายภาษีของไทยที่เกี่ยวข้องกับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เทียบเคียงกับกฎหมายภาษีของต่างประเทศ

3.1 กฎหมายภาษีของไทยเกี่ยวกับการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

กฎหมายภาษีของไทยที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงโดยตรงกับกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ได้ให้สิทธิประโยชน์ในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นหลัก ดังนั้น ในบทนี้ผู้วิจัยจะขออธิบายถึงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎหมายเกี่ยวกับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ เพื่อศึกษาและทำความเข้าใจถึงสาระสำคัญของบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหา

3.1.1 กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามากที่สุดคงหนีไม่พ้นบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ประมวลรัษฎากร คือ บทบัญญัติของกฎหมายในทางภาษีที่บัญญัติขึ้นเพื่อรักษาสมดุลของสังคมตามหลักความเสมอภาคหรือหลักความเป็นธรรม[144] โดยคำว่า “รัษฎากร” มาจากคำว่า “ราษฎร” + “อากร” เมื่อรวมกันแล้วจึงหมายความว่า “อากรของประเทศ” ซึ่งหมายถึง รายได้ของแผ่นดินหรือภาษีอากรต่าง ๆ ที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร[145]

โดยประมวลรัษฎากรได้บัญญัติการจัดเก็บภาษีอากรเอาไว้ด้วยกัน 4 ประเภท ได้แก่ ประเภทที่ 1 ภาษีเงินได้ แบ่งออกเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ประเภทที่

---

[144] พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481.

[145] สำนักงานราชบัณฑิตยสภา, “พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2544,” สืบค้นเมื่อวันที่ 12 สิงหาคม 2562, จาก http://www.royin.go.th/dictionary/.

2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเภทที่ 3 ภาษีธุรกิจเฉพาะ และประเภทที่ 4 อากรแสตมป์ โดยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ถูกบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ในลักษณะที่ 2 หมวด 3 ส่วน 2 ซึ่งบุคคลใดจะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรและต้องเสียภาษีอากรมากหรือน้อยเพียงใดและด้วยวิธีการใด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับการพิจารณาโดยอาศัยบทบัญญัติแห่งกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

3.1.1.1 ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

ประมวลรัษฎากรของไทยมิได้ระบุเอาไว้ชัดเจนว่าผู้ใดบ้างเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทว่าอาจพิจารณาได้จากผู้ที่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการแสดงเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

(1) บุคคลธรรมดา

ตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือบุคคลเสมือนไร้ความสามารถ มีหน้าที่ต้องยื่นรายการแสดงภาษีเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของตน[146] ความหมายของบุคคลธรรมดาตามมาตรานี้น่าจะหมายถึงแค่บุคคลธรรมดาเพียงเท่านั้นโดยไม่รวมถึงนิติบุคคล คำว่าบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรไม่ได้มีคำนิยามถึงความหมายที่ชัดเจน แต่บุคคลธรรมดาในที่นี้ผู้วิจัยเห็นว่า หมายถึง บุคคลธรรมดาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 15 เรื่องสภาพบุคคล

ดังนั้น สรุปได้ว่าบุคคลใดก็ตามที่มีสภาพบุคคลตามมาตรา 15 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และในทางกลับกันหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็จะสิ้นสุดลงเมื่อพ้นสภาพของการเป็นบุคคล หรือเมื่อตาย นั่นเอง

(2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล (ที่ไม่ใช่นิติบุคคล)

ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลเป็นกลุ่มบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[147] โดยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายของคณะบุคคลว่า หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการ

---

[146] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 56.

[147] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 56 วรรคสอง.

ร่วมกันโดยมิใช่ห้างหุ้นส่วนสามัญ[148] ทว่าในมาตรา 39 แห่งประมวลฯนี้ ไม่ได้ให้นิยามความหมายของคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญเอาไว้แต่อย่างใด อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่าน่าจะหมายถึงห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1025 ซึ่งจะหมายถึงห้างหุ้นส่วนซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนมีหน้าที่ต้องร่วมกันรับผิดในหนี้ทั้งหมดทั้งปวงอย่างไม่มีข้อจำกัด[149] อีกทั้ง ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญที่มิได้จดทะเบียนตามมาตรา 1064 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียนแล้วนั้นย่อมถือว่ามีสภาพเป็นนิติบุคคลแล้ว ซึ่งจะไม่เข้าเงื่อนไขของการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกต่อไป

(3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

ตามมาตรา 57 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร สาระสำคัญของบทบัญญัติดังกล่าว คือ บุคคลผู้มีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีและได้ถึงแก่ความตายก่อนยื่นรายการแสดงภาษี บุคคลผู้นั้นยังคงมีภาระหน้าที่จะต้องยื่นรายการแสดงเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่ แต่ทั้งนี้กระทำการแทนโดยผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ที่ครอบครองซึ่งทรัพย์มรดกจัดการแทน[150]

(4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

ตามมาตรา 57 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้กองมรดกของผู้ตายซึ่งยังไม่ถูกแบ่งให้แก่ทายาท หากกองมรดกนั้นมีเงินได้ที่เข้าเงื่อนไขต้องยื่นรายการแสดงเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 56 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองซึ่งทรัพย์มรดกเป็นผู้มีหน้าที่กระทำการแทน[151]

3.1.1.2 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาแหล่งเงินได้ที่เข้าเงื่อนไขต้องเสียภาษี

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเงินได้ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร สาระสำคัญ คือ ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงิน

---

[148] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 39.

[149] ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 1025.

[150] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57 ทวิ.

[151] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง.

ได้บุคคลธรรมดาคือผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลฯนี้ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ประกอบกับหลักเกณฑ์ตามมาตรา 41 ซึ่งมีสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

(1) หลักแหล่งเงินได้

ประมวลรัษฎากรมาตรา 41 วรรคหนึ่ง กำหนดหลักแหล่งของเงินได้โดยมีสาระสำคัญ คือ ผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะเกิดจากหน้าที่การงาน กิจการต่าง ๆ ที่ได้ทำในประเทศไทย กิจกรรมของนายจ้างในประเทศไทย และรวมถึงทรัพย์สินที่อยู่ภายในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร โดยไม่ต้องคำนึงว่าเงินได้เหล่านั้นถูกจ่ายในประเทศหรือจ่ายนอกประเทศ[152] ซึ่งเงินได้จากกิจกรรมของนายจ้างที่อยู่ในประเทศไทย หมายถึง เงินได้ที่ได้รับจากนายจ้างโดยนายจ้างอยู่ในประเทศไทยและประกอบกิจการอยู่ในประเทศไทย โดยนายจ้างเป็นผู้จ่ายเงินแก่ลูกจ้างโดยไม่ต้องคำนึงว่าลูกจ้างจะไปปฏิบัติงานอยู่ที่ประเทศใด อย่างไรก็ดี จะต้องเป็นการปฏิบัติงานเพื่อนายจ้างที่ประกอบกิจการภายในประเทศ

(2) หลักแหล่งถิ่นที่อยู่

ประมวลรัษฎากรมาตรา 41 วรรคสอง กำหนดหลักแหล่งของถิ่นที่อยู่ในการเสียภาษีเงินได้โดยมีสาระสำคัญ คือ ผู้ที่เข้าข่ายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคือผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศไทยและมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว โดยบุคคลผู้ซึ่งมีหน้าที่การงานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ รวมถึงมีทรัพย์สินอยู่ต่างประเทศ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งถิ่นที่อยู่หากได้มีการนำเงินได้ในส่วนนั้นเข้ามาภายในประเทศ[153]

อย่างไรก็ดี ประมวลรัษฎากรมาตรา 41 วรรคสาม ได้กำหนดเอาไว้ว่าบุคคลใดก็ตามที่อยู่ในประเทศไทยในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกัน หากรวมกันแล้วเกิน 180 วัน ในปีภาษีใด ให้ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้ที่อยู่อาศัยในประเทศไทย[154]

---

[152] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 41 วรรคหนึ่ง.

[153] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 41 วรรคสอง.

[154] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 41 วรรคสาม.

3.1.1.3 ประเภทของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

การศึกษาประเภทของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีจำเป็นที่จะต้องเข้าใจความหมายของคำว่า “เงินได้” เสียก่อน โดยในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะอธิบายความหมายของคำว่า “เงินได้” และ “เงินได้พึงประเมิน” โดยความหมายของคำทั้งสองมีความหมายที่ใกล้เคียงกันทว่าความหมายนั้นไม่เหมือนกันเสียทีเดียว ซึ่งผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

1) เงินได้ หมายถึง สิ่งใดก็ตามที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งได้รับมาแล้วส่งผลให้บุคคลผู้นั้นมีฐานะที่ดีหรือร่ำรวยยิ่งขึ้น พิจารณาประกอบกับหลักแหล่งที่มาของเงินได้ หากเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดให้บุคคลผู้นั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษี ในทางกฎหมายเงินได้เหล่านั้นจะถูกเรียกว่า “เงินได้พึงประเมิน”[155]

2) เงินได้พึงประเมิน หมายถึง เงินได้ที่ตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมาย โดยกฎหมายบังคับให้นำเงินได้ฯในส่วนนั้นมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อย่างไรก็ดี เงินได้ที่ทุกคนได้รับส่วนใหญ่ล้วนเป็นเงินได้ที่เข้าข่ายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเงินได้พึงประเมินอาจเป็นสิ่งใดก็ได้ที่สามารถทำให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งร่ำรวยขึ้น อาจมาในรูปแบบของเงินสด ทรัพย์สินที่ตีราคาได้ สิทธิประโยชน์ที่ตีราคาได้ เงินภาษีที่มีผู้จ่ายแทน ฯลฯ ในทางกลับกัน สิ่งใดก็ตามที่ไม่ใช่สิ่งที่สามารถทำให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งร่ำรวยขึ้นได้ สิ่งนั้นย่อมไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร อาทิ เงินกู้ยืม ทรัพย์สินต่าง ๆ ที่ได้มาจากการยืม เป็นต้น[156]

อย่างไรก็ดี เงินได้พึงประเมินถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินเอาไว้ด้วยกัน 8 ประเภท[157] ได้แก่

(1) เงินได้ประเภทที่ 1 หมายถึง เงินได้ที่เกิดจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านซึ่งนายจ้างออกให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ

---

[155] ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, “เงินได้พึงประเมิน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2562, จาก https://www.itax.in.th/pedia/เงินได้.

[156] *เพิ่งอ้าง*.

[157] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40.

ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระเงิน หรือทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดบรรดาที่ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน เช่น มูลค่าของการได้รับประทานอาหาร เป็นต้น ดังนั้น ผู้วิจัยสรุปได้ว่า เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 คือ เงินได้พึงประเมินที่มาในรูปของเงินเดือนหรือค่าตอบแทนจากการทำงานประจำที่ทำให้ผู้รับเงินมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[158]

(2) เงินได้ประเภทที่ 2 หมายถึง เงินได้อันมาจากหน้าที่หรือตำแหน่งการงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ เงินหรือทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดบรรดาที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งการงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งการงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว ดังนั้น ผู้วิจัยสรุปได้ว่า เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 คือ เงินได้พึงประเมินที่มาในรูปแบบของเงินค่าจ้างทั่วไป ค่าคอมมิชชั่นหรือค่าตอบแทนที่ไม่ได้อยู่ในฐานะเจ้านายลูกน้องที่ทำให้ผู้รับเงินมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[159]

(3) เงินได้ประเภทที่ 3 ได้แก่ ค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล ดังนั้น ผู้วิจัยสรุปได้ว่า เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 คือ เงินได้พึงประเมินที่มาในรูปของค่าลิขสิทธิ์ ค่าตอบแทนทรัพย์สินทางปัญญา หรือค่า Goodwill และอื่น ๆ ที่ทำให้ผู้รับเงินมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[160]

(4) เงินได้ประเภทที่ 4 ได้แก่ ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน หรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนหุ้น ฯลฯ เป็นต้น ดังนั้น ผู้วิจัยสรุปได้ว่า เงินได้พึง

---

[158] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (1).

[159] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (2).

[160] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (3).

ประเมินประเภทที่ 4 คือ เงินได้พึงประเมินที่มาในรูปแบบของดอกเบี้ยและเงินปันผล รวมถึงรายได้ที่ได้มาในลักษณะเดียวกันที่ทำให้ผู้รับเงินมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[161]

(5) เงินได้ประเภทที่ 5 ได้แก่ เงินได้อันเกิดจากการให้เช่าทรัพย์สิน เงินหรือประโยชน์อื่นใดอันได้มาจากการให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน หรือการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว ดังนั้น ผู้วิจัยสรุปได้ว่า เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 คือ เงินได้พึงประเมินที่มาในรูปแบบของค่าเช่า รวมถึงรายได้ที่เกิดจากการผิดสัญญาเช่าซื้อหรือผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งทำให้ผู้รับเงินมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[162]

(6) เงินได้ประเภทที่ 6 ได้แก่ เงินได้อันเกิดจากวิชาชีพอิสระ ไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพด้านกฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอื่น ดังนั้น ผู้วิจัยสรุปได้ว่า เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 คือ เงินได้พึงประเมินที่มาในรูปแบบของค่าตอบแทนจากการประกอบวิชาชีพอิสระซึ่งมีจำนวนที่ไม่แน่นอนโดยขึ้นอยู่กับปริมาณหรือความยากง่ายของงานที่ทำให้ผู้รับเงินมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[163]

(7) เงินได้ประเภทที่ 7 ได้แก่ เงินได้ที่เกิดจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญอื่นนอกเหนือจากเครื่องมือ อาทิ ค่าแรงหรือค่าของ เป็นต้น ดังนั้น ผู้วิจัยสรุปได้ว่า เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7 คือ เงินได้พึงประเมินที่มาในรูปแบบของค่ารับเหมาไม่ว่าจะเป็นค่าแรงหรือค่าของนอกเหนือจากค่าอุปกรณ์เครื่องมือ ซึ่งทำให้ผู้รับเงินมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[164]

(8) เงินได้ประเภทที่ 8 ได้แก่ เงินได้อันเกิดจากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นใดนอกเหนือจากที่บัญญัติไว้ใน (1) ถึง (7) ดังนั้น ผู้วิจัยสรุปได้ว่า เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 คือ เงินได้พึงประเมินที่ไม่ถูกจัดให้อยู่

---

[161] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (4).

[162] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (5).

[163] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (6).

[164] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (7).

ในกลุ่มของเงินได้ทั้ง 7 ประเภทและไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ ส่งผลให้ผู้รับเงินมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[165]

3.1.1.4 วิธีคำนวณภาษีและอัตราภาษี

เมื่อทราบดีแล้วว่าบุคคลใดบ้างเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีและหลักเกณฑ์ของเงินได้ประเภทใดบ้างที่ถูกจัดให้เป็นเงินได้ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขออธิบายให้เห็นว่าบุคคลผู้ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีวิธีการอย่างไรในการคำนวณเพื่อเสียภาษีและต้องเสียภาษีในอัตราภาษีใด โดยวิธีคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทยจะคำนวณภาษีเป็นรายปีปฏิทิน หรือเรียกว่า “ปีภาษี” ปีภาษีตามประมวลรัษฎากร คือ รอบระยะเวลาที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งจะเริ่มนับตั้งแต่วันที่ 1 ม.ค. - 31 ธ.ค ของทุกปี[166]

วิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีอยู่ด้วยกัน 2 วิธี[167] คือ 1. วิธีคำนวณภาษีแบบขั้นบันได และ 2. วิธีคำนวณภาษีแบบเหมา โดยการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องใช้วิธีการคำนวณภาษีทั้งสองวิธีควบคู่กัน หากวิธีใดคำนวณภาษีแล้วได้จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีที่สูงกว่าการคำนวณภาษีในอีกวิธี กรณีดังกล่าวต้องเสียภาษีด้วยวิธีที่คำนวณภาษีออกมาแล้วได้จำนวนที่สูงกว่า[168] ซึ่งผู้วิจัยสรุปได้ ดังนี้

1) คำนวณภาษีแบบขั้นบันได

สูตรในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบขั้นบันได คือ “(เงินได้ - ค่าใช้จ่าย - ค่าลดหย่อน = เงินได้สุทธิ) และนำ (เงินได้สุทธิ x อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา) = จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี”[169]

ก) อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

---

[165] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (8).

[166] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 39.

[167] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48.

[168] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (ซ).

[169] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (1).

จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถูกคำนวณโดยการนำเงินได้สุทธิ (หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน) คูณอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่กฎหมายกำหนด[170] โดยอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยเป็นอัตราภาษีแบบขั้นบันได หรือเรียกว่า “อัตราภาษีก้าวหน้า[171]” (Progressive Tax Rates) ซึ่งอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากฎหมายกำหนดไว้ ดังนี้[172]

ตารางที่ 3.1 : ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ(บาท)	**อัตราภาษี(ร้อยละ)**
0 - 150,000	ได้รับการยกเว้นภาษี
150,000 - 300,000	5
300,000 - 500,000	10
500,000 - 750,000	15
750,000 - 1,000,000	20
1,000,000 - 2,000,000	25
2,000,000 - 5,000,000	30
5,000,000 ขึ้นไป	35

หมายเหตุ : กฎหมายกำหนดให้บุคคลผู้มีเงินได้สุทธิต่อปีไม่เกิน 150,000 บาท ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[173]

---

[170] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (1).

[171] “อัตราภาษีแบบก้าวหน้า คือ ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตราและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีสูงขึ้น,” จาก จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น. 75.

[172] ประมวลรัษฎากร, บัญชีอัตราภาษี (1).

[173] พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551.

ตัวอย่าง 1. กรณีเงินได้สุทธิ 120,000 บาท จำนวนเงินดังกล่าวกฎหมายกำหนดให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากเงินได้สุทธิจำนวนดังกล่าวอยู่ในเกณฑ์ที่กฎหมายอนุญาตให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคนธรรมดา จึงไม่จำเป็นต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด

2. กรณีเงินได้สุทธิ 800,000 บาท จำนวนเงินได้สุทธิดังกล่าวถูกจัดให้อยู่ในเกณฑ์ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ดังนั้น กรณีนี้จะเสียภาษีทั้งสิ้น 75,000[174] เป็นต้น

2) คำนวณภาษีแบบเหมา

วิธีการคำนวณภาษีแบบเหมาจะถูกนำมาใช้ต่อเมื่อมีเงินได้อื่น ๆ นอกเหนือจากเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 เพียงอย่างเดียว (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ถึง (8)) ซึ่งสูตรในการคำนวณภาษีด้วยวิธีคำนวณภาษีแบบเหมา คือ “เงินได้นอกเหนือจากเงินเดือน x 0.5% = จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี”[175]

3.1.1.5 ค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายในทางภาษีถือเป็นหนึ่งปัจจัยในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ด้วยเหตุผลที่ว่า ทุกอาชีพที่สามารถสร้างเงินได้ล้วนมีค่าใช้จ่ายในการหามาซึ่งเงินได้นั้นเสมอ จึงเป็นเหตุให้กฎหมายอนุญาตให้เงินได้แต่ละประเภทสามารถนำไปหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราที่เหมาะสม ด้วยเหตุนี้จึงจำเป็นต้องมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายบัญญัติรองรับซึ่งสิทธิประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายว่าค่าใช้จ่ายประเภทใดบ้างที่กฎหมายอนุญาตให้นำไปหักค่าใช้จ่ายก่อนนำไปหักค่าลดหย่อนเพื่อนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

อย่างไรก็ดี การหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายมีอยู่ด้วยกัน 2 วิธีการ ดังนี้

1) การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา หรือที่เรียกว่า “หักเหมา” หมายถึง การนำเงินได้พึงประเมินไปหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดด้วยวิธีการเหมาจ่าย โดยไม่ต้องคำนึงว่าค่าใช้จ่ายที่เสียไปตามความเป็นจริงเป็นจำนวนเท่าใด[176]

---

[174] (150,000 x 0) + (150,000 x 5%) + (200,000 x 10%) + (250,000 x 15%) + (50,000 x 20%).

[175] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (2).

[176] ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, “ค่าใช้จ่าย,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2562, จาก https://www.itax.in.th/pedia/ค่าใช้จ่าย.

2) การหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควร หรือที่เรียกว่า “หักตามจริง” หมายถึง การนำเงินได้พึงประเมินไปหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดด้วยวิธีการหักตามความเป็นจริงตามความจำเป็นและสมควร โดยการหักค่าใช้จ่ายตามจริงจะแตกต่างกับการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายตามจริงต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่ได้เสียไปจริง ๆ ก่อนนำไปหักค่าลดหย่อนคงเหลือเป็นเงินได้สุทธิและนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อไป[177]

เมื่อทราบดีแล้วว่าการหักค่าใช้จ่ายในทางภาษีคืออะไรและมีวิธีการเป็นอย่างไร ผู้วิจัยจะขออธิบายให้ทราบว่าเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทตามที่กฎหมายกำหนด สามารถนำไปหักค่าใช้จ่ายได้มากหรือน้อยเพียงใดและด้วยวิธีการใด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับว่าเงินได้ดังกล่าวถูกจัดให้อยู่ในกลุ่มของเงินได้พึงประเมินประเภทใดตามที่กฎหมายกำหนด โดยผู้วิจัยจะขออธิบาย ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.2 : ตารางแสดงการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท

ประเภทของเงินได้	**ค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้**
เงินได้ประเภทที่ 1 และ เงินได้ประเภทที่ 2	หักแบบเหมา 50% แต่เมื่อรวมการหักค่าใช้จ่ายเงินได้ทั้ง 2 ประเภท ต้องไม่เกิน 100,000 บาท[178]
เงินได้ประเภทที่ 3	เฉพาะค่าลิขสิทธิ์ ค่ากู๊ดวิลล์ และสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา หักแบบเหมา 50% แต่ไม่เกิน 100,000 บาท หรือหักตามจริง[179]
เงินได้ประเภทที่ 4	ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้
เงินได้ประเภทที่ 5	หักแบบเหมา 10 - 30% ขึ้นอยู่กับประเภทของเงินได้ หรือหักตามจริง[180]

[177] *เพิ่งอ้าง*.

[178] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 ทวิ, พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ.2560.

[179] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 ตรี, พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 4 ทวิ, พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 634) พ.ศ. 2560.

[180] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 43, พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 5.

เงินได้ประเภทที่ 6	หักแบบเหมา 30 - 60% ขึ้นอยู่กับประเภทของเงินได้ หรือหักตามจริง[181]
เงินได้ประเภทที่ 7	หักแบบเหมา 60% หรือหักตามจริง[182]
เงินได้ประเภทที่ 8	หักแบบเหมา 60% หรือหักตามจริง (ยกเว้นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยไม่ได้มุ่งหากำไร)[183]

หมายเหตุ : กฎหมายกำหนดให้เงินได้ทั้ง 8 ประเภท สามารถนำไปหักค่าใช้จ่ายก่อนนำไปหักค่าลดหย่อนได้ไม่ว่าจะหักด้วยวิธีการเหมาจ่ายหรือหักตามจริง ซึ่งเงินได้แต่ละประเภทสามารถนำไปหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราที่ไม่เท่ากัน ขึ้นอยู่กับว่าเงินได้ดังกล่าวถูกจัดให้เป็นเงินได้ประเภทใดตามที่กฎหมายกำหนด

3.1.1.6 ค่าลดหย่อน

ค่าลดหย่อนในทางภาษีก็เป็นสิทธิประโยชน์ในทางภาษีอีกประเภทหนึ่งนอกเหนือจากค่าใช้จ่ายตามที่ได้กล่าวไปในหัวข้อที่ 3.1.1.5 โดยค่าลดหย่อนในทางภาษีจะสามารถนำมาใช้ได้ต่อเมื่อได้หักค่าใช้จ่ายในทางภาษีแล้ว อย่างไรก็ดี ค่าลดหย่อนทางภาษีไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงความสามารถในการหามาซึ่งเงินได้เหมือนกับค่าใช้จ่าย ทว่าค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายก็มีความใกล้เคียงกัน เนื่องจากมี วัตถุประสงค์ที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน คือ เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนทำหน้าที่เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีเช่นเดียวกัน ดังนั้น อาจส่งผลให้ผู้มีเงินได้เกิดความสับสนระหว่าง “ค่าใช้จ่าย” กับ “ค่าลดหย่อน” ว่าเป็นคำเดียวกัน แท้จริงแล้วคำทั้งสองมีความหมายที่แตกต่างกัน โดยมีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของค่าลดหย่อนในเชิงเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่าย[184] ซึ่งผู้วิจัยขอยกตัวอย่าง ดังต่อไปนี้

---

[181] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 44, พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 6.

[182] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 45, พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 7, พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 629) พ.ศ. 2560.

[183] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 46, พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 8, พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 629) พ.ศ. 2560.

[184] สุรชัย สุรัติเมธาพันธุ์, “ปัญหาการหักลดหย่อนภาษีเงินได้,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น. 4.

วิทย์ ตันตยกุล กล่าวว่า “ค่าลดหย่อนที่กฎหมายยอมให้หักได้อีกหลังจากที่ได้จำนวนเงินที่เป็นเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายแล้วนั้น แตกต่างจากค่าใช้จ่ายในลักษณะประการสำคัญตรงที่ว่าค่าลดหย่อนนี้ไม่เป็นต้นทุนหรือเงินที่ต้องใช้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ โดยปกติค่าลดหย่อนจึงไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับจำนวนเงินได้พึงประเมิน หากแต่มีความสำคัญกับสถานภาพหรือพฤติการณ์ของผู้เสียภาษีเป็นประการสำคัญ”[185]

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม กล่าวว่า “ค่าลดหย่อนแตกต่างกับค่าใช้จ่ายในข้อที่ว่าค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ แต่ค่าลดหย่อนหาเป็นเช่นนั้นไม่ หากแต่เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีน้อยลงหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้”,[186]

จากตัวอย่างข้างต้น ผู้วิจัยสรุปได้ว่า “ค่าใช้จ่าย คือ สิทธิประโยชน์ในทางภาษีที่กฎหมายมอบให้โดยขึ้นอยู่กับการหามาซึ่งเงินได้และประเภทของเงินได้พึงประเมิน เช่น เงินได้ประเภทที่ 1 สามารถหักค่าใช้จ่ายได้แบบหนึ่ง ส่วนเงินได้ประเภทอื่นก็สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในอีกแบบหนึ่ง เป็นต้น ขณะที่ค่าลดหย่อน คือ สิทธิประโยชน์ในทางภาษีที่กฎหมายมอบให้เช่นเดียวกัน แต่กรณีนี้จะขึ้นอยู่กับสถานภาพและภาระของแต่ละบุคคลซึ่งจะแตกต่างกันออกไป เช่น ภาระในการดูแลบิดามารดา ภาระดอกเบี้ยซื้อที่อยู่อาศัย หรือเบี้ยประกันชีวิต เป็นต้น”

อย่างไรก็ดี ค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากรถูกบัญญัติเอาไว้ในมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีสาระสำคัญ คือ “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หลังหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้นำมาหักค่าลดหย่อนภาษีได้อีก ซึ่งมีรายการดังต่อไปนี้”[187]

โดยรายการค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ดังนี้

---

[185] วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2526), น. 50.

[186] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2536), น. 140.

[187] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47.

1) การหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคล

1.1 ผู้มีเงินได้ 60,000 บาท[188]

1.2 สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 60,000 บาท

สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ต้องเป็นสามีภริยากันโดยชอบด้วยกฎหมาย ในกรณีการสมรสไม่ครบปีภาษีก็ยังสามารถใช้สิทธิลดหย่อนได้ ทว่าการจะใช้สิทธิลดหย่อนดังกล่าวสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องไม่มีเงินได้พึงประเมินหรือมีแต่ไม่ได้แยกคำนวณภาษีกัน[189]

1.3 บุตร

ก) บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้หรือบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละ 30,000 บาท กรณีบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายตั้งแต่คนที่ 2 เป็นต้นไปที่เกิดในหรือหลังปี พ.ศ. 2561 สามารถหักลดหย่อนเพิ่มได้อีกคนละ 30,000 บาท โดยนับลำดับบุตรทุกคนไม่ว่าจะมีชีวิตอยู่หรือไม่ก็ตาม

ข) บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ คนละ 30,000 บาท แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 3 คน

กรณีผู้มีเงินได้มีบุตรทั้ง ก) และ ข) การหักลดหย่อนให้นำบุตรตาม ก) ทั้งหมดมาหักก่อน แล้วจึงนำบุตรตาม ข) มาหัก เว้นแต่กรณีผู้มีเงินได้มีบุตรตาม ก) ที่มีชีวิตอยู่รวมกันแล้วเป็นจำนวนตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป จะนำบุตรตาม ข) มาหักไม่ได้อีก แต่ถ้าบุตรตาม ก) มีจำนวนไม่ถึงสามคน สามารถนำบุตรตาม ข) มาหักได้อีก โดยเมื่อรวมบุตรตาม ก) และ ข) ต้องไม่เกิน 3 คน

การนับจำนวนบุตร ให้นับเฉพาะบุตรที่มีชีวิตอยู่ตามลำดับอายุสูงสุดของบุตร โดยนับรวมทั้งบุตรที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการลดหย่อนภาษี โดยให้หักได้เฉพาะบุตรซึ่งมีอายุไม่เกิน 25 ปีและยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรืออุดมศึกษา หรือเป็นผู้เยาว์ หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถที่อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู แต่มิให้หักลดหย่อนสำหรับ

---

[188] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (1)(ก), พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ.2560.

[189] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (1)(ข), พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ.2560.

บุตรที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตั้งแต่ 30,000 บาทขึ้นไป โดยเงินได้พึงประเมินนั้นไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 42

การหักลดหย่อนบุตร ให้หักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีที่หักได้จะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ และในกรณีบุตรบุญธรรมให้หักลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้เพียงฐานะเดียว[190]

2) การหักค่าลดหย่อนตามรายการ

2.1 เบี้ยประกันชีวิตที่ผู้มีเงินได้เสียไปในปีภาษีสำหรับการประกันชีวิตของผู้มีเงินได้สามารถนำมาหักลดหย่อนภาษีได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่สูงสุดไม่เกิน 100,000 บาท ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีกรมธรรม์ที่มีกำหนดระยะเวลาตั้งแต่ 10 ปีขึ้นไป และการประกันชีวิตนั้นได้เอาประกันไว้กับผู้รับประกันภัยที่ประกอบกิจการในราชอาณาจักรไทย

กรณีสามีภริยาของผู้มีเงินได้มีประกันชีวิตและความเป็นสามีภริยากันได้มีอยู่ตลอดปีภาษี สามารถหักลดหย่อนได้สำหรับเบี้ยประกันที่ได้เสียไปเพื่อการประกันชีวิตของสามีหรือภริยาไม่ว่าสามีหรือภริยานั้นจะมีเงินได้ในปีภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม[191]

2.2 เงินสะสมจ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่สูงสุดไม่เกิน 10,000 บาท

กรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จ่ายเงินเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพและความเป็นสามีภริยากันได้มีอยู่ตลอดปีภาษี สามารถหักลดหย่อนได้สำหรับเงินสะสมของสามีหรือภริยาที่ได้จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ[192]

2.3 ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ผู้มีเงินได้เสียไปให้แก่ธนาคาร สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต สหกรณ์หรือนายจ้าง สำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารที่อยู่อาศัย โดยการจำนองอาคารที่ซื้อหรือสร้างเพื่อเป็นหลักประกันในการกู้ยืม สามารถหักลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่สูงสุดไม่เกิน 10,000 บาท ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด โดยอาคารให้หมายความรวมถึงอาคารพร้อมที่ดินด้วย

---

[190] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (1)(ค), พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ.2560.

[191] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (1)(ง), กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509), ข้อ 2 (61).

[192] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (1)(ช).

อย่างไรก็ดี เนื่องจากกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ได้ยกเว้นเงินได้ในกรณีที่เสียไปเพื่อเป็นดอกเบี้ยในการกู้ยืม ไม่ว่าจะเป็นการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อหรือสร้างอาคารที่อยู่อาศัย โดยการจำนองอาคารที่ซื้อหรือสร้างเพื่อเป็นหลักประกันในการกู้ยืม ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่สูงสุดไม่เกิน 100,000 บาท ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ได้จ่ายให้แก่กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เพื่อแก้ไขปัญหาระบบสถาบันการเงินที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สามารถหักออกจากเงินได้ก่อนคำนวณการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ดังนั้น ส่งผลให้สามารถหักลดหย่อนในกรณีนี้ได้ไม่เกิน 100,000 บาท[193]

2.4 เงินสบทบเข้ากองทุนประกันสังคมสำหรับผู้ประกันตนตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม สามารถหักลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง ซึ่งในปัจจุบันสามารถจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนประกันสังคมได้สูงสุดเดือนละ 750 บาท ดังนั้น เงินประกันสังคมสามารถนำมาหักลดหย่อนภาษีได้สูงสุด 9,000 บาทต่อปี

กรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ได้จ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนประกันสังคมและความเป็นสามีภริยากันมีอยู่ตลอดปีภาษี สามารถหักลดหย่อนได้อีกสำหรับเงินสมทบของสามีหรือภริยาที่ได้จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม[194]

2.5 ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมถึงบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละ 30,000 บาท โดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุ 60 ปีขึ้นไปและมีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพและต้องอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ซึ่งในที่นี้คือ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 36) พ.ศ. 2548 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 136)[195]

2.6 ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา สามีภริยา บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ บิดามารดาหรือบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ หรือบุคคลอื่นซึ่งผู้มีเงินได้เป็นผู้ดูแลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ คนละ 60,000 บาท โดยบุคคลดังกล่าวต้องเป็นคนพิการซึ่งมีบัตรประจำตัวคนพิการตาม

---

[193] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (1) (ซ), กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509), ข้อ 2 (52) (53) (59).

[194] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (1) (ฌ).

[195] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (1) (ญ).

กฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมฯ หรือต้องเป็นคนทุพพลภาพ มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพและอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด[196]

2.7 เมื่อได้หักลดหย่อนทั้งหมดตามที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรแล้วเหลือเป็นจำนวนเท่าใด กฎหมายกำหนดให้สามารถหักลดหย่อนได้อีกสำหรับเงินบริจาคแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาของทางราชการหรือเงินที่บริจาคเป็นสาธารณะประโยชน์แก่องค์การหรือสถานสาธารกุศล หรือแก่สถานพยาบาล หรือสถานศึกษาอื่น ทั้งนี้ เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด โดยสามารถหักได้เท่าจำนวนที่ได้บริจาคแต่สูงสุดไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือนั้น[197]

3) การหักลดหย่อนกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้

กรณีสามีและภริยาต่างมีเงินได้ ถ้าความเป็นสามีภริยากันได้มีอยู่ตลอดปีภาษี การหักลดหย่อนตามข้อ 1.1 และข้อ 1.2 สามารถหักลดหย่อนรวมกันได้ 120,000 บาท แต่ถ้าความเป็นสามีภริยากันมิได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างลดหย่อนได้ตามข้อ 1.1[198]

4) การหักลดหย่อนกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในราชอาณาจักร

การหักลดหย่อนกรณีดังกล่าวตามข้อ 1.2 1.3 สามารถหักได้เฉพาะสามีหรือภริยาและบุตรที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น[199]

5) การหักลดหย่อนกรณีผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตาย

กรณีผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี สามารถหักลดหย่อนได้เสมือนผู้ถึงแก่ความตายยังมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย[200]

6) การหักลดหย่อนกรณีผู้มีเงินได้เป็นกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

กรณีดังกล่าวสามารถหักลดหย่อนได้ 60,000 บาท[201]

7) การหักลดหย่อนกรณีผู้มีเงินได้เป็นห้างหุ้นส่วน หรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

---

[196] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (1) (ฎ).

[197] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (7).

[198] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (2).

[199] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (3).

[200] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (4).

[201] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (5).

การหักลดหย่อนกรณีดังกล่าวสามารถหักได้ตามข้อ 1.1 สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย แต่เมื่อรวมกันแล้วสูงสุดไม่เกิน 120,000 บาท[202]

3.1.2 กฎหมายเกี่ยวกับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อที่ 3.1.1.6 ว่าค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนล้วนเป็นสิทธิประโยชน์ในทางภาษีที่ทำหน้าที่เพื่อช่วยเหลือและบรรเทาภาระในทางภาษีให้แก่บุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ซึ่งทำหน้าที่ในฐานะเป็นตัวบรรเทาภาระภาษี (Tax Reliefs) ที่เข้ามากัดกร่อนฐานภาษีของรัฐให้แคบลงและนำมาซึ่งรายได้ของรัฐที่ลดลงหรือต่ำลง

อย่างไรก็ดี ตัวบรรเทาภาระภาษี (Tax Reliefs) ไม่ได้ถูกจำกัดไว้เพียงแค่ค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 หรือค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากรเพียงเท่านั้น ตัวบรรเทาภาระภาษีอาจมาในรูปแบบของกฎหมายอื่นภายใต้บทบัญญัติตามมาตราอื่นแห่งประมวลรัษฎากร อาทิ ตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้...”[203]

สาระสำคัญของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร คือ กฎหมายบัญญัติให้เงินได้พึงประเมินบางประเภทได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือ เมื่อเป็นเงินได้พึงประเมินตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 42 แล้วนั้น เงินได้เหล่านั้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามสูตรการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (เงินได้ – ค่าใช้จ่าย – ค่าลดหย่อน) หรือสรุปก็คือ เงินได้ตามมาตรา 42 กฎหมายให้การยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเลย เช่น นาย ก. มีเงินได้พึงประเมิน 1 ล้านบาท โดยหลัก นาย ก. ต้องนำเงินได้พึงประเมิน 1 ล้านบาท ไปหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเสียก่อนแล้วจึงนำเงินได้สุทธิคงเหลือไปคูณอัตราภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทว่าหากเงินได้จำนวน 1 ล้านบาท ของนาย ก. เป็นเงินได้ที่เกิดจากการขายข้าวซึ่งถือเป็นเงินได้ภายใต้บทบัญญัติ

---

[202] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (6).

[203] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42.

ตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น ดังนั้น เงินได้จำนวนดังกล่าวกฎหมายอนุญาตให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด

โดยบทบัญญัติตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติยกเว้นเงินได้พึงประเมินเอาไว้หลายประเภทด้วยกัน อาทิเช่น ค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะ[204] เงินเพิ่มพิเศษประจำตำแหน่งและเงินค่าเช่าบ้าน[205] เบี้ยประชุมกรรมาธิการหรือกรรมการหรือค่าสอน[206] ดอกเบี้ย[207] การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก[208] เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก[209] บำนาญหรือบำเหน็จ[210] เงินได้ของชาวนาที่ได้จากการขายข้าว[211] รวมไปถึง เงินได้ตามที่กำหนดยกเว้นโดยกฎกระทรวง[212] เป็นต้น

กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ว่าด้วยเรื่องค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ซึ่งเป็นหัวข้อที่ผู้วิจัยทำการศึกษาก็ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษี (Tax Reliefs) ที่อยู่ภายใต้บทบัญญัติตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากรภายใต้อนุมาตรา (17) ทั้งนี้ ปรากฏตามความในบทบัญญัติแห่งกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว[213]

อย่างไรก็ดี แม้กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) จะอยู่ภายใต้บทบัญญัติตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องการให้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ดี แต่สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวมิใช่การให้สิทธิประโยชน์โดยการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 โดยตรง กล่าวคือ กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวไม่ได้ให้สิทธิประโยชน์โดยการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎกระทรวงฉบับนี้ คือ การนำค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อ

---

[204] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (1).

[205] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (5).

[206] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (7).

[207] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (8).

[208] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (9).

[209] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (10).

[210] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (12).

[211] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (15).

[212] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (17).

[213] กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562), วรรคหนึ่ง.

สินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปใช้เป็นค่าลดหย่อนในทางภาษี โดยให้นำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามปกติต่อไป ทั้งนี้ เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ประกอบกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดที่เกี่ยวข้อง

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) คือ "ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348 (พ.ศ. 2562)" ว่าด้วยเรื่องของการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ซึ่งมีบทบัญญัติ ดังต่อไปนี้

"อาศัยอำนาจตามความในข้อ 1 แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตั้งแต่วันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2562 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2562 ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ผู้มีเงินได้ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ต้องมิใช่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล โดยให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15,000 บาท

(2) กรณีสามีหรือภริยามีเงินได้ฝ่ายเดียว ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่สามีหรือภริยาซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15,000 บาท

(3) กรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้

(ก) ถ้าต่างฝ่ายต่างยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับ หรือแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)[214] แห่งประมวลรัษฎากร

[214] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (1) บัญญัติไว้ว่า "เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่

โดยไม่ถือเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งตามมาตรา 57 ฉ[215] แห่งประมวลรัษฎากร ให้ต่างฝ่ายต่างได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15,000 บาท

(ข) ถ้าสามีภริยาตกลงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน โดยถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ผู้มีเงินได้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 15,000 บาท และให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ส่วนของสามีหรือภริยาได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15,000 บาท

ข้อ 2 ผู้มีเงินได้ที่ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามประกาศนี้ ต้องซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ได้ลงทะเบียนกับกรมการพัฒนาชุมชนแล้ว โดยชำระราคาค่าสินค้านั้นตั้งแต่วันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2562 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2562 และได้รับใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4[216] แห่ง

บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน".

[215] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57 ฉ บัญญัติไว้ว่า "ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีหรือภริยานั้น ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตามมาตรา 56

ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดแจ้งว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง เว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

สามีและภริยาจะตกลงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ หรือจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมิให้ถือเอาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น

เมื่อได้เลือกยื่นรายการตามวรรคสองและวรรคสามในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว".

[216] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 86/4 บัญญัติไว้ว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 86/5 และมาตรา 86/6 ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อย ดังต่อไปนี้

(1) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี และในกรณีที่ตัวแทนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86 วรรคสี่ หรือมาตรา

ประมวลรัษฎากร จากผู้ขายในกรณีที่ผู้ขายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับใบรับซึ่งมีรายการอย่างน้อยตามมาตรา 105 ทวิ[217] แห่งประมวลรัษฎากร พร้อมระบุชื่อ และ

86/2 หรือผู้ทอดตลาดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/3 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วย

(3) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี

(5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดแจ้ง

(7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(8) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

รายการในใบกำกับภาษีให้ทำเป็นภาษาไทย เป็นหน่วยเงินตราไทย และใช้ตัวเลขไทยหรืออารบิค เว้นแต่ในกิจการบางประเภทที่มีความจำเป็นต้องทำเป็นภาษาต่างประเทศหรือเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ให้กระทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดี

ใบกำกับภาษีอาจออกรวมกันสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการหลายอย่างก็ได้ เว้นแต่อธิบดีจะได้กำหนดให้การออกใบกำกับภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการบางอย่างหรือหลายอย่าง ต้องกระทำแยกต่างหาก โดยมิให้รวมไว้ในใบกำกับภาษีเดียวกันกับรายการอื่น".

[217] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 105 ทวิ บัญญัติไว้ว่า "ในการออกใบรับให้ผู้มีหน้าที่ออกใบรับตามมาตรา 105 (1) หรือผู้มีหน้าที่ออกใบรับตามมาตรา 105 (2) เฉพาะผู้ซึ่งกระทำเป็นปกติธุระทำต้นขั้วหรือสำเนาใบรับและเก็บต้นขั้วหรือสำเนาใบรับดังกล่าวไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันที่ออกใบรับ

ถ้าปรากฏว่าการรับเงินหรือรับชำระราคาที่ต้องทำต้นขั้วหรือสำเนาใบรับตามวรรคหนึ่ง ไม่มีต้นขั้วหรือสำเนาใบรับ ให้สันนิษฐานว่าไม่ได้ออกใบรับ

ใบรับและต้นขั้ว หรือสำเนาใบรับตามวรรคหนึ่ง อย่างน้อยต้องมีตัวเลขไทยหรืออารบิค และอักษรไทยให้ปรากฏข้อความต่อไปนี้

(1) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ออกใบรับ

(2) ชื่อหรือยี่ห้อของผู้ออกใบรับ

(3) เลขลำดับของเล่มและของใบรับ

(4) วัน เดือน ปี ที่ออกใบรับ

(5) จำนวนเงินที่รับ

(6) ชนิด ชื่อ จำนวนเงินและราคาสินค้าในกรณีการขายหรือให้เช่าซื้อสินค้าเฉพาะชนิดที่มีราคาตั้งแต่หนึ่งร้อยบาทขึ้นไป

นามสกุลของผู้มีเงินได้ ในกรณีที่ผู้ขายมิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยในการจัดทำรายชื่อ ชนิด และประเภทของสินค้าในใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 (5) แห่งประมวลรัษฎากร หรือในใบรับนั้น ผู้ขายจะต้องปฏิบัติ ดังนี้

(1) ต้องระบุข้อความที่แสดงว่าสินค้านั้น เป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในแต่ละรายการสินค้า หรือจัดทำเครื่องหมายแสดงในแต่ละรายการสินค้าที่เป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ และมีข้อความที่แสดงว่าเครื่องหมายนั้น หมายถึงสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ไว้ในใบกำกับภาษีหรือใบรับ เช่น “OTOP” “โอทอป” หรือ “One Tambon One Product” เป็นต้น

(2) กรณีที่สินค้าทุกรายการในใบกำกับภาษีหรือใบรับนั้นเป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ทั้งหมด จะไม่ระบุข้อความหรือเครื่องหมายที่แสดงว่า สินค้าแต่ละรายการเป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตาม (1) ก็ได้ โดยให้ผู้ขายสินค้าซึ่งเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีหรือใบรับประทับด้วยตรายางที่มีชื่อการค้า หรือเครื่องหมายการค้าของผู้ขายสินค้านั้น และให้ระบุข้อความว่า “สินค้าทุกรายการเป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์” หรือข้อความอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันในใบกำกับภาษีหรือใบรับฉบับนั้นด้วย

ข้อ 3 กรณีที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีไปหักจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3[218] แห่งประมวล

ในกรณีผู้ผลิต ผู้นำเข้า หรือผู้ขายส่งขายสินค้าให้แก่ผู้ซึ่งทำการค้าสินค้าประเภทเดียวกับสินค้าที่ขายนั้นให้แสดงชื่อหรือยี่ห้อและที่อยู่ของผู้ซื้อไว้ในใบรับที่ต้องออกตามวรรคหนึ่งด้วยทุกคราวที่ได้รับชำระเงินหรือชำระราคา ข้อความในใบรับเช่นว่านี้ ถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศให้มีภาษาไทยกำกับไว้ด้วย

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับแก่กิจการตามที่กำหนดในกฎกระทรวง”.

[218] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 82/3 บัญญัติไว้ว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8

ภาษีซื้อที่มิได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็นตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี”.

รัษฎากรแล้ว ผู้มีเงินได้ไม่มีสิทธินำค่าซื้อสินค้าตามใบกำกับภาษีนั้นมาใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามประกาศนี้

ข้อ 4 การได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามประกาศนี้ ให้ผู้มีเงินได้นำเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีไปคำนวณหักจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร หลังจากหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

ข้อ 5 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป"[219]

จากบทบัญญัติแห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348 ข้อ 4 ผู้วิจัยสรุปได้ว่า เงินได้เท่าที่ได้เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) เป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภายใต้มาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ให้นำเงินได้นั้นไปคำนวณหักจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร หลังหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว หรือกล่าวคือ ให้นำค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348 ไปใช้เป็นค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

3.1.3 กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562)

ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) เป็นหัวใจสำคัญของวิจัยเล่มนี้ โดยผู้วิจัยมุ่งเน้นศึกษาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ประกอบกับหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจึงจำเป็นที่จะต้องอธิบายให้ทราบถึงสิทธิประโยชน์ในทางภาษีและเงื่อนไขแห่งการได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ตามบทบัญญัติแห่งกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว ทั้งนี้ เพื่อศึกษาและทำความเข้าใจกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวให้ลึกซึ้งเพื่อนำไปประกอบการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาในบทที่ 4 ต่อไป

กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) บัญญัติเนื้อหาซึ่งมีสาระสำคัญในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการนำค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการได้รับซึ่งสิทธิและ

[219] ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348 (พ.ศ. 2562).

สิทธิประโยชน์ที่ได้รับถูกบัญญัติให้อยู่ภายใต้ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348 โดยเนื้อหาและสาระสำคัญของกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว คือ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีด้วยการให้ความช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีฯ อีกทั้ง ยังเป็นการช่วยเหลือส่งเสริมและสนับสนุนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ภายใต้โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP) อีกด้วย

โดยบทบัญญัติแห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) มีบทบัญญัติ ดังต่อไปนี้

“อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2513 และมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ .2496 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ ดังต่อไปนี้...

ข้อ 1 กำหนดให้เงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่รวมกันแล้วต้องไม่เกินหนึ่งหมื่นห้าพันบาท ตั้งแต่วันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2562 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2562 เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ข้อ 2 สินค้าตามข้อ 1 ต้องเป็นสินค้าที่ได้ลงทะเบียนกับกรมการพัฒนาชุมชนแล้ว

หมายเหตุ : เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรกำหนดให้ได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ได้ลงทะเบียนกับกรมพัฒนาชุมชน ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่รวมกันแล้วต้องไม่เกินหนึ่งหมื่นห้าพันบาท เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อกระตุ้นการซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้”[220]

จากการศึกษาบทบัญญัติแห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348 ผู้วิจัยสามารถสรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

[220] กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562).

3.1.3.1 เงื่อนไขแห่งการได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษี

เงื่อนไขในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ถูกบัญญัติไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348 ซึ่งมีสาระสำคัญ คือ การซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ซึ่งเป็นสินค้าที่ได้ลงทะเบียนกับกรมพัฒนาชุมชนแล้ว ระหว่างวันที่ 30 เมษายน - 30 มิถุนายน พ.ศ. 2562 สามารถนำค่าใช้จ่ายที่ตนได้เสียไปในการซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่สูงสุดไม่เกิน 15,000 บาทต่อปี โดยเงื่อนไขแห่งการได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษี ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

1) ต้องเป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ได้ลงทะเบียนกับกรมพัฒนาชุมชนแล้ว[221]

2) ต้องเป็นการซื้อสินค้าที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ 30 เมษายน – 30 มิถุนายน พ.ศ. 2562[222]

3) ต้องซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์กับผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องเป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว[223]

4) การใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีฯจะต้องใช้ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบ โดยไม่สามารถใช้สลิปใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีแบบย่อได้[224]

ดังนั้น หากกระทำการตามเงื่อนไขทั้ง 4 ประการข้างต้น บุคคลผู้ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จึงจะสามารถนำค่าใช้จ่ายที่ตนได้เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัฐมอบให้ได้

อย่างไรก็ดี หลักฐานที่จำเป็นต้องใช้เพื่อประกอบการขอหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบหรือใบเสร็จรับเงินเต็มรูปแบบซึ่งระบุรายละเอียด ได้แก่ ชื่อผู้ซื้อสินค้า วันที่ซื้อสินค้า รายการสินค้า และรวมถึงมูลค่าของสินค้า ที่สำคัญต้องมีข้อความที่แสดงว่าสินค้านั้นเป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในแต่ละรายการสินค้าหรือจัดทำเครื่องหมายแสดงในแต่ละรายการสินค้าที่เป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ อีกทั้ง ต้องมีข้อความที่แสดงว่า

---

[221] กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562), ข้อ 2, ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348, ข้อ 2.

[222] กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562), ข้อ 1, ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348, ข้อ 2.

[223] ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348, ข้อ 2.

[224] ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348, ข้อ 2.

เครื่องหมายนั้นหมายถึงสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เอาไว้ในใบกำกับภาษีหรือใบเสร็จรับเงินด้วย เช่น “OTOP” “โอทอป” หรือ “One Tambon One Product” เป็นต้น[225]

3.1.3.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับ

สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) คือ บุคคลผู้ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามเงื่อนไขที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปในหัวข้อที่ 3.1.3.1 สามารถนำค่าใช้จ่ายที่ได้เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มาใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่สูงสุดไม่เกิน 15,000 บาทต่อปี[226]

3.1.3.3 ข้อสังเกตและข้อควรระวัง

ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) มีสาระสำคัญ เงื่อนไขและวิธีการได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ รวมไปถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับที่ผู้วิจัยเห็นว่ามีความซับซ้อนและยากต่อการทำความเข้าใจ ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะชี้ให้เห็นถึงข้อควรสังเกตและข้อควรระวังสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว เพื่อศึกษาและทำความเข้าใจซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัฐมอบให้ ทั้งนี้ เพื่อความเข้าใจที่ถูกต้องและชัดเจน และสามารถนำไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด

ข้อสังเกตและข้อควรระวังสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

1) ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวไม่ใช่การได้รับเงินคืนภาษีจากรัฐโดยตรงจำนวน 15,000 บาทแต่อย่างใด การที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งจะได้รับสิทธิประโยชน์ในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นจำนวนมากหรือน้อยเพียงใด ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเงินได้และอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไปจนถึงจำนวนการบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของแต่ละบุคคลซึ่งจะแตกต่างกันออกไป โดยผู้วิจัยขอยกตัวอย่าง ดังต่อไปนี้

ก) กรณีเงินได้และอัตราภาษีเงินได้ฯไม่เท่ากัน

---

[225] ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348, ข้อ 2, ประมวลรัษฎากร, มาตรา 86/4.

[226] กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562), ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348, ข้อ 4.

ตัวอย่าง นาย ก. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง มีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 300,000 บาท และเสียภาษีในจำนวน 7,500[227] บาท หากนาย ก. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปจำนวน 15,000 บาท เงินได้สุทธิของนาย ก. ก็จะถูกหักลงไปอีกคงเหลือ 285,000[228] บาท และเสียภาษีในจำนวน 6,750[229] บาท จะเห็นได้ว่านาย ก. เสียภาษีต่ำลง 750[230] บาท ดังนั้น สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในกรณีนี้ คือ 750 บาท

ในทางกลับกัน นาย ข. เป็นคนโสด มีอาชีพเช่นเดียวกับนาย ก. มีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 500,000 บาท และเสียภาษีในจำนวน 27,500[231] บาท หากนาย ข. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปจำนวน 15,000 บาท เงินได้สุทธิของนาย ข. ก็จะถูกหักลงไปอีกคงเหลือ 485,000[232] บาท และเสียภาษีในจำนวน 26,000[233] บาท จะเห็นได้ว่านาย ข. เสียภาษีต่ำลง 1,500[234] บาท ดังนั้น สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในกรณีนี้ คือ 1,500 บาท

สรุปได้ว่า นาย ก. และนาย ข. ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวน 15,000 บาทที่ไม่เท่ากัน เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาระหว่างนาย ก. และนาย ข. แตกต่างกัน

ข) กรณีบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวนไม่เท่ากัน

ตัวอย่าง นาย ก. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง มีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 300,000 บาท และเสียภาษีใน

---

[227] (150,000 x 0) + (150,000 x 5%).

[228] (300,000 – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[229] (150,000 x 0) + (135,000 x 5%).

[230] (7,500 – 6,750).

[231] (150,000 x 0) + (150,000 x 5%) + (200,000 x 10%).

[232] (500,000 – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[233] (150,000 x 0) + (150,000 x 5%) + (185,000 x 10%).

[234] (27,500 – 26,000).

จำนวน 7,500[235] บาท หากนาย ก. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปจำนวน 15,000 บาท เงินได้สุทธิของนาย ก. ก็จะถูกหักลงไปอีกคงเหลือ 285,000[236] บาท และเสียภาษีในจำนวน 6,750[237] บาท จะเห็นได้ว่า นาย ก. เสียภาษีต่ำลง 750[238] บาท ดังนั้น สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในกรณีนี้ คือ 750 บาท

ในกรณีตัวอย่างเดียวกัน หากนาย ก. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปเพียงจำนวน 10,000 บาท เงินได้สุทธิของนาย ก. ก็จะถูกหักลงไปเพียง 10,000 บาท คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 290,000[239] บาท และเสียภาษีในจำนวน 7,000[240] บาท จะเห็นได้ว่า นาย ก. เสียภาษีต่ำลงเพียง 500[241] บาท ดังนั้น สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในกรณีนี้ คือ 500 บาท

สรุปได้ว่า การบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวนที่ไม่เท่ากันส่งผลถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์และจำนวนภาษีที่แต่ละบุคคลต้องเสียแตกต่างกัน

อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยได้คำนวณสิทธิประโยชน์สูงสุดสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์กรณีบริโภคสินค้าเต็มจำนวน 15,000 บาท โดยผู้วิจัยสามารถสรุปสิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงสุดในแต่ละช่วงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ดังนี้

---

[235] (150,000 x 0) + (150,000 x 5%).

[236] (300,000 – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[237] (150,000 x 0) + (135,000 x 5%).

[238] (7,500 – 6,750).

[239] (300,000 – 10,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[240] (150,000 x 0) + (140,000 x 5%).

[241] (7,500 – 7,000).

ตารางที่ 3.3 : ตารางแสดงสิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงสุดในแต่ละช่วงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ(บาท)	**อัตราภาษี(ร้อยละ)**	**สิทธิประโยชน์ภาษีสูงสุด(บาท)** (กรณีซื้อสินค้าฯ 15,000 บาท)
0 - 150,000	ได้รับการยกเว้นภาษี	ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์
150,000 - 300,000	5	750[242]
300,000 - 500,000	10	1,500[243]
500,000 - 750,000	15	2,250[244]
750,000 - 1,000,000	20	3,000[245]
1,000,000 - 2,000,000	25	3,750[246]
2,000,000 - 5,000,000	30	4,500[247]
5,000,000 ขึ้นไป	35	5,250[248]

หมายเหตุ : การบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวน 15,000 บาทเท่ากัน ทว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์อาจไม่เท่ากัน เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละบุคคลส่งผลต่อสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับที่แตกต่างกัน

2) บุคคลผู้ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามเงื่อนไขที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปในหัวข้อที่ 3.1.3.1 อาจไม่ได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตาม

[242] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์) x 5% (อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)).

[243] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์) x 10% (อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)).

[244] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์) x 15% (อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)).

[245] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์) x 20% (อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)).

[246] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์) x 25% (อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)).

[247] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์) x 30% (อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)).

[248] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์) x 35% (อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)).

กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปในหัวข้อที่ 3.1.3.2 ทั้งนี้ หากเป็นไปตามเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

ก) บุคคลผู้มีเงินได้พึงประเมินในส่วนที่กฎหมายให้การยกเว้นตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร บุคคลดังกล่าวกฎหมายอนุญาตให้เงินได้ของพวกเขาได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือ บุคคลผู้มีเงินได้แต่ละประเภทในส่วนที่กฎหมายกำหนดไว้ภายใต้มาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้จำนวนนั้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แม้บุคคลเหล่านั้นจะซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปในจำนวนเท่าใด บุคคลเหล่านั้นก็ไม่อาจได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ทั้งนี้ เนื่องจากเงินได้บางประเภทของพวกเขากฎหมายให้สิทธิในการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่แล้ว อาทิเช่น ค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะ[249] เงินเพิ่มพิเศษประจำตำแหน่งและเงินค่าเช่าบ้าน[250] เบี้ยประชุมกรรมาธิการหรือกรรมการหรือค่าสอน[251] ดอกเบี้ย[252] การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก[253] เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก[254] บำนาญหรือบำเหน็จ[255] เงินได้ของชาวนาที่ได้จากการขายข้าว[256] เงินได้ตามที่กำหนดยกเว้นโดยกฎกระทรวง[257] เป็นต้น

อย่างไรก็ดี ไม่รวมถึงเงินได้ในส่วนที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้ในส่วนที่ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติต่อไป

---

[249] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (1).

[250] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (5).

[251] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (7).

[252] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (8).

[253] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (9).

[254] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (10).

[255] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (12).

[256] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (15).

[257] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (17).

ข) บุคคลผู้มีเงินได้พึงประเมินไม่ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อย่างไรก็ดี กฎหมายไม่ได้บัญญัติเกณฑ์ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอ้างอิงจากฐานเงินได้พึงประเมิน ทว่ากฎหมายบัญญัติเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอ้างอิงจากฐานเงินได้สุทธิ (เงินได้พึงประเมิน – ค่าใช้จ่าย – ค่าลดหย่อน) จากการศึกษาของผู้วิจัยพบว่า บุคคลผู้มีเงินได้พึงประเมินเฉลี่ยไม่เกินปีละ 310,000 บาท หรือเฉลี่ยไม่เกินเดือนละ 25,833.33 บาท เป็นเหตุให้เงินได้สุทธิตลอดทั้งปีรวมกันแล้วไม่เกิน 150,000 บาท บุคคลผู้นั้นกฎหมายกำหนดให้เงินได้ดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ค) บุคคลผู้มีเงินได้สุทธิตลอดทั้งปีรวมกันแล้วไม่เกิน 150,000 บาท บุคคลผู้นั้นกฎหมายให้สิทธิในการได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 470 (พ.ศ. 2551)[258]

สรุปได้ว่า บุคคลผู้มีเงินได้ทั้ง 3 ประเภทที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปในข้างต้น แม้จะบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปในจำนวนเท่าใดก็ตาม หากเงินได้ของบุคคลเหล่านั้นเป็นเงินได้ในส่วนที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร หรือมีเงินได้พึงประเมินหรือเงินได้สุทธิตลอดทั้งปีรวมกันแล้วไม่ถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บุคคลเหล่านั้นไม่อาจได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) แต่อย่างใด

3.2 กฎหมายภาษีของต่างประเทศเกี่ยวกับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะขออธิบายค่าลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deduction) สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของต่างประเทศ เทียบเคียงกับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของไทยซึ่งถือเป็นค่าลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deduction) เช่นเดียวกัน เนื่องจากจากการค้นคว้าของผู้วิจัยพบว่าไม่มีประเทศใดที่มีค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เช่นเดียวกันกับประเทศไทย จึงจำเป็นต้องศึกษาค่าลดหย่อนตามรายการสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของ

[258] พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551.

ต่างประเทศเพื่อชี้ให้เห็นถึงเจตนารมณ์และวัตถุประสงค์ของค่าลดหย่อนตามรายการสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทยเทียบเคียงกับกฎหมายต่างประเทศ

3.2.1 ประเทศญี่ปุ่น

ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่นแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ 1. ภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลาง (National Income Tax) และ 2. ภาษีท้องถิ่น (Local Inhabitant Tax) โดยปีภาษีจะนับตามปีปฏิทินเป็นหลัก สำหรับกรณีภาษีท้องถิ่น (Local Inhabitant Tax) การประเมินภาษีจะดำเนินการประเมินภาษีเฉพาะผู้ที่อาศัยอยู่ในเขตพื้นที่นั้น ๆ โดยคำนวณจากรายได้ในปีที่ผ่านมาผ่านหน่วยงานในระดับเขต (Municipal Government) ในกรณีที่มีการประกอบกิจการ การประเมินภาษีก็ยังคงคำนวณจากรายได้ในปีที่ผ่านมาเช่นเดียวกัน แต่ทั้งนี้ ผ่านหน่วยงานในระดับจังหวัด (Prefecture) แทน[259]

3.2.1.1 ฐานภาษี

ตามกฎหมายภาษีของประเทศญี่ปุ่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะแบ่งผู้เสียภาษีออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ 1. ผู้ที่มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่น (Residence) และ 2. ผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่น (Non-Redidence) ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

1) ผู้ที่มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่นตามนิยามความหมายแล้ว หมายถึง ผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศญี่ปุ่นอย่างต่อเนื่องเป็นระยะเวลารวมกันแล้วไม่ต่ำกว่า 1 ปี อย่างไรก็ดี ผู้ที่มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่นยังสามารถแบ่งออกเป็นกลุ่มย่อยได้อีก ดังนี้

ก) ผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศญี่ปุ่นโดยไม่ได้ถือสัญชาติเป็นคนญี่ปุ่นเป็นระยะเวลามากกว่า 5 ปีหรือน้อยกว่าในช่วงระยะเวลา 10 ปี บุคคลดังกล่าวถือเป็นผู้มีถิ่นฐานแบบไม่ถาวรในประเทศญี่ปุ่น

ข) ผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศญี่ปุ่นโดยได้ถือสัญชาติเป็นคนญี่ปุ่นเป็นระยะเวลามากกว่า 5 ปีหรือในช่วงระยะเวลา 10 ปี บุคคลดังกล่าวถือเป็นผู้มีถิ่นฐานแบบถาวรในประเทศญี่ปุ่น (Permanent Resident)

---

[259] ชัยสิทธิ์ บุณยเนตร และคณะ, โครงการวิจัยการศึกษาแนวทางการจำกัดการให้สิทธิหักค่าลดหย่อนในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2560), น. 38.

2) ผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่น (Non-Resident) หมายถึง บุคคลผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศญี่ปุ่นอย่างต่อเนื่องเป็นระยะเวลารวมกันแล้วต่ำกว่า 1 ปี

ข้อสังเกต การทำงานชั่วคราวสามารถใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ ซึ่งกำหนดให้ผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศญี่ปุ่นไม่เกิน 183 วัน หรือผู้ที่รับค่าจ้างซึ่งถูกจ่ายโดยนายจ้างที่ไม่ได้มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่น ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศญี่ปุ่น[260]

การคำนวณอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่นจะคำนวณโดยการใช้ฐานภาษีเงินได้แบบทั่วโลก (Worldwide Income) มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การคำนวณภาษีมีความสะดวกและง่ายต่อการคำนวณ โดยการจัดเก็บภาษีจะจัดเก็บจากเงินได้ 10 ประเภท ได้แก่ รายได้อันเกิดจากการจ้างงาน (Employment Income) ดอกเบี้ย (Interest Income) เงินปันผล (Dividend Income) อสังหาริมทรัพย์ (Real Property Income) การประกอบธุรกิจ (Business Income) เงินบำนาญ (Retirement Income) การทำป่าไม้ (Timber Income) กำไรส่วนต่าง (Capital Gains) เงินได้ที่ได้ตามโอกาส (Occasional Income) และเงินได้อื่น (Miscellaneous Income)

ดังนั้น การคำนวณอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่น คือ การนำเงินได้ทั้ง 10 ประเภท หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนคงเหลือเป็นเงินได้สุทธิและนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับประเทศไทย อย่างไรก็ดี กรณีเงินได้ประเภทอื่น ไม่ว่าจะเป็นเงินได้จากบำนาญ เงินได้จากป่าไม้ เงินได้จากดอกเบี้ย หรือเงินปันผล เป็นต้น เงินได้กลุ่มดังกล่าวจะถูกเก็บภาษีแยกต่างหากและยังสามารถเครดิตภาษีได้ในบางกรณี[261]

3.2.1.2 อัตราภาษี

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่น ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

1) อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีทั่วไป

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีทั่วไปของประเทศญี่ปุ่นสามารถแบ่งออกได้ 2 ประเภท คือ 1. ภาษีรัฐบาลกลาง และ 2. ภาษีท้องถิ่น

ก) ภาษีรัฐบาลกลาง (Nation Income Tax)

---

[260] *เพิ่งอ้าง*, น. 38 – 39.

[261] *เพิ่งอ้าง*, น. 39.

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามภาษีรัฐบาลกลางของประเทศญี่ปุ่นเป็นระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราแบบก้าวหน้า (Progressive Rate) เช่นเดียวกันกับประเทศไทย โดยอัตราภาษีสูงสุดจะอยู่ที่ร้อยละ 45 ซึ่งมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.4 : อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภาษีรัฐบาลกลางของประเทศญี่ปุ่น[262]

เงินได้สุทธิ(เยน)	**อัตราภาษี(ร้อยละ)**
0 - 1,950,000	5
1,950,001 – 3,300,000	10
3,300,001 - 6,950,000	20
6,950,001 - 9,000,000	23
9,000,001 - 18,000,000	33
18,000,001 - 40,000,000	40
40,000,001 ขึ้นไป	45

ข้อสังเกต กรณีลูกจ้างผู้มีรายได้เป็นเงินเดือน รายได้ดังกล่าวส่วนใหญ่จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายให้แล้วเสร็จ ดังนั้น บุคคลกลุ่มดังกล่าวไม่จำเป็นที่จะต้องยื่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมอีกในปลายปี เนื่องจากผู้ประกอบการหรือนายจ้างได้ดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างของตนแล้วเท่ากับภาษีที่จะเสียในปลายปี โดยปรับยอดหัก ณ ที่จ่ายของเดือนสุดท้ายให้ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ควรจะต้องเสียตลอดทั้งปี

ข) ภาษีท้องถิ่น (Local Inhabitant Tax)

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราภาษีท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่นประกอบด้วยอัตราภาษี 2 ส่วน ได้แก่

[262] KPMG Tax Corporation, “Taxation in Japan 2018,” สืบค้นเมื่อวันที่ 8 กันยายน 2562, จาก https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/jp/pdf/2018/jp-en-taxation-in-japan-201811.pdf.

1. ภาษีที่จัดเก็บในอัตราภาษีที่เท่ากันโดยไม่คำนึงถึงรายได้ของผู้เสียภาษี โดยอัตราภาษีในระดับเขตจะถูกจัดเก็บอยู่ที่จำนวน 3,000 เยน ต่อคนและต่อปี สำหรับอัตราภาษีในระดับจังหวัดจะถูกจัดเก็บอยู่ที่จำนวน 1,000 เยน ต่อคนและต่อปี

2. ภาษีที่จัดเก็บในอัตราภาษีตามระดับรายได้ของแต่ละบุคคล การจัดเก็บภาษีดังกล่าวมีอัตราภาษีอยู่ที่ร้อยละ 10 เปอร์เซ็นต์ ต่อคนและต่อปี[263]

2) อัตราภาษีสำหรับเงินได้ส่วนทุนจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (Capital Gains from Sales of Real Estate)

เงินได้ส่วนทุนที่เกิดจากการขายอสังหาริมทรัพย์จะเสียภาษีแยกต่างหากจากฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

ก) กรณีเงินได้ส่วนทุนที่เกิดจากการลงทุนในระยะสั้น (Short-term Capital Gains) หรือการถือครองทรัพย์สินน้อยกว่า 5 ปี ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและในอัตราร้อยละ 9 สำหรับภาษีท้องถิ่น

ข) กรณีเงินได้ส่วนทุนที่เกิดจากการลงทุนในระยะยาว (Long-term Capital Gains) หรือการถือครองทรัพย์สินมากกว่า 5 ปี ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 15 สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและในอัตราร้อยละ 5 สำหรับภาษีท้องถิ่น

ค) กรณีขายอสังหาริมทรัพย์โดยผู้ขายเป็นผู้อยู่อาศัยเอง ตามกฎหมายบุคคลผู้นั้นจะได้รับสิทธิในการหักลดหย่อนภาษีอื่น ๆ รวมถึงการนำผลกำไรขาดทุนมาหักลดหย่อนภาษีได้อีกในปีถัดไป อีกทั้ง บุคคลดังกล่าวอาจได้รับสิทธิพิเศษในการเสียภาษีในอัตราพิเศษอีกด้วย[264]

3) อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้จากการลงทุน (Withholding Tax Rates on Investment Income)

กรณีผู้มีเงินได้ที่เกิดจากการฝากเงิน การซื้อพันธบัตร หรือการซื้อหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น บุคคลผู้นั้นต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (ปรากฏตามตารางที่ 3.5) โดยวิธีการเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ขึ้นอยู่กับปริมาณหุ้นที่บุคคลดังกล่าวถือครอง ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

---

[263] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 259*, น. 40.

[264] *เพิ่งอ้าง*.

ก) กรณีผู้เสียภาษีที่ถือหุ้นมากกว่าร้อยละ 3 ของทุนจดทะเบียน บุคคลผู้นั้นสามารถนำเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินบุคคลธรรมดาในปลายปี โดยจะเสียภาษีในอัตราสำหรับเงินปันผลที่เกิดจากบริษัทจำกัด

ข) กรณีผู้เสียภาษีที่ถือหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 3 ของทุนจดทะเบียน บุคคลผู้นั้นสามารถเลือกเสียภาษีได้ด้วยกัน 2 วิธี คือ 1. ยินยอมให้หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยไม่นำเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินบุคคลธรรมดาในปลายปี หรือ 2. ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 (ร้อยละ 15 สำหรับภาษีรัฐบาลกลาง และร้อยละ 5 สำหรับภาษีท้องถิ่น)

ตารางที่ 3.5 : อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้จากการลงทุนของประเทศญี่ปุ่น[265]

ประเภทเงินได้จากการลงทุน	อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา(ร้อยละ)	อัตราภาษีท้องถิ่น (ร้อยละ)
เงินปันผลจากบริษัทจดทะเบียน	15	5
เงินปันผลจากบริษัทจำกัด	20	-
ดอกเบี้ย	15	5

4) อัตราภาษีสำหรับผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่น (Non-Residents)

โดยทั่วไปผู้ที่ไม่มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่น การคำนวณอัตราภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะคงอัตราภาษีอยู่ที่ร้อยละ 20 สำหรับเงินได้ที่ได้รับในประเทศญี่ปุ่น เว้นแต่รายได้นั้นเกิดจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ในกรณีภาษีท้องถิ่น หากผู้ที่ไม่มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่นตามกฎหมายแล้ว บุคคลผู้นั้นไม่จำเป็นที่จะต้องเสียภาษีท้องถิ่นให้แก่ประเทศญี่ปุ่น เว้นแต่ผู้ที่ไม่มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่นแต่ได้ลงทะเบียนกับหน่วยงานท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่นในบางกรณี[266]

5) อัตราภาษีพิเศษสำหรับการฟื้นฟู (Special Reconstruction Income Tax)

---

[265] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 262*.

[266] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 259*, น. 41.

นอกเหนือจากอัตราภาษีที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น ประเทศญี่ปุ่นได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 2.1 สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2556 – 2580 ทั้งนี้ เพื่อนำไปใช้ในการฟื้นฟูบูรณะภัยพิบัติที่เกิดจากแผ่นดินไหวภายในประเทศ รวมถึงภาษีท้องถิ่นมีอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 1,000 เยนต่อปี ทั้งนี้ เพื่อนำไปบูรณะซ่อมแซมและฟื้นฟูภัยพิบัติที่เกิดขึ้นในช่วงปี พ.ศ. 2557 – 2566[267]

3.2.1.3 ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน

การหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนของประเทศญี่ปุ่น ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

1) การหักค่าใช้จาย

ก) การหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ที่เกิดจากการจ้างงาน

เงินได้ที่เกิดจากการจ้างงาน (Employment Income) โดยทั่วไปเงินได้ประเภทดังกล่าวจะประกอบด้วยไปด้วย เงินเดือน โบนัส ค่าที่อยู่อาศัย ค่าจ้างแม่บ้าน ค่ารักษาพยาบาล หรือผลประโยชน์อื่นใดที่นายจ้างมอบให้แก่ลูกจ้าง เป็นต้น โดยเงินได้ที่เกิดจากการจ้างงานกฎหมายได้ให้สิทธิประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายเอาไว้ ซึ่งผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

ตารางที่ 3.6 : อัตราการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ที่เกิดจากการจ้างงานของประเทศญี่ปุ่น[268]

เงินได้(เยน)	**อัตราการหักค่าใช้จ่าย(เยน)**
0 - 1,800,000	ร้อยละ 40 ของค่าจ้าง แต่ไม่น้อยกว่า 650,000
1,800,001 - 3,600,000	ร้อยละ 30 ของค่าจ้าง + 180,000
3,600,001 - 6,600,000	ร้อยละ 20 ของค่าจ้าง + 540,000
6,600,001 - 10,000,000	ร้อยละ 10 ของค่าจ้าง + 1,200,000
10,000,001 - 15,000,000	ร้อยละ 5 ของค่าจ้าง + 1,700,000
15,000,001 ขึ้นไป	2,450,000

[267] *เพิ่งอ้าง.*

[268] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 262.*

ข้อสังเกต กรณีผู้เสียภาษีเงินได้ที่มีค่าใช้จ่ายเฉพาะเพื่อการหามาซึ่งเงินได้ (Specified Expenditure) เช่น ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ค่าใช้จ่ายในการย้ายสถานปฏิบัติงาน ค่าหนังสือ ค่าเสื้อผ้า ค่ารับรองลูกค้าเพื่อปฏิบัติหน้าที่ เป็นต้น กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถหักค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมได้อีกโดยไม่ต้องคำนึงถึงรายได้ อีกทั้ง ยังสามารถหักออกได้เท่ากับค่าใช้จ่ายเฉพาะเพื่อการหามาซึ่งเงินได้ลบด้วยครึ่งหนึ่งของค่าใช้จ่ายมาตรฐานตามที่กฎหมายกำหนด แต่ทั้งนี้ ต้องไม่เกิน 650,000 เยนต่อปี[269]

2) การหักค่าลดหย่อน

ก) การหักลดหย่อนส่วนบุคคล (Personal Reliefs)

การให้สิทธิประโยชน์ในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้ส่วนบุคคลมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการเฉพาะสำหรับแต่ละบุคคล โดยผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

ตารางที่ 3.7 : สิทธิหักลดหย่อนภาษีเงินได้ส่วนบุคคลของประเทศญี่ปุ่น[270]

สิทธิในการหักลดหย่อนส่วนบุคคล	**ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา(เยน)**	**ภาษีท้องถิ่น(เยน)**
หักลดหย่อนกรณีทั่วไป	380,000	330,000
คู่สมรส กรณีอายุต่ำกว่า 70 ปี	380,000	330,000
คู่สมรส กรณีอายุเกินกว่า 70 ปี	480,000	380,000
ผู้อยู่ในความอุปการะอายุ 16 - 18 ปี	380,000	330,000
ผู้อยู่ในความอุปการะอายุ 19 - 22 ปี	630,000	450,000
ผู้อยู่ในความอุปการะอายุ 23 – 69 ปี	380,000	330,000
ผู้อยู่ในความอุปการะที่อายุเกิน 70 ปี	480,000	380,000
พ่อแม่ที่อายุ 70 ปีหรือมากกว่าโดยอาศัยอยู่ร่วมกันกับผู้เสียภาษี	580,000	450,000
ผู้พิการทางร่างกาย	270,000	260,000

[269] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 259*, น. 42.

[270] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 262*.

ผู้พิการทางร่างกายขั้นร้ายแรง (Severely Physically Handicapped)	400,000	300,000
ผู้พิการทางร่างกายขั้นร้ายแรง (Severely Physically Handicapped) ที่อาศัยอยู่ร่วมกันกับผู้เสียภาษี	750,000	530,000
แม้หม้าย หย่าร้าง หรือนักเรียนที่ทำงานระหว่างเรียน	270,000	260,000

ข) การหักค่าลดหย่อนเงินได้จากการเกษียณอายุ

เงินได้จากการเกษียณอายุ (Retirement Income) สามารถนำมาคำนวณเพื่อหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ โดยผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

ตารางที่ 3.8 : การหักลดหย่อนสำหรับเงินได้จากการเกษียณอายุของประเทศญี่ปุ่น[271]

เงื่อนไข	**จำนวนค่าลดหย่อน(เยน)**
ทำงาน 20 ปีหรือน้อยกว่า ก่อนเกษียณ	400,000 ต่อปี
ทำงานเกิน 20 ปี ก่อนเกษียณ	700,000 ต่อปี
การหักค่าลดหย่อนขั้นต่ำต่อราย	800,000
กรณีพิเศษที่ต้องเกษียณอายุเนื่องจากความพิการทางร่างกาย	จำนวนข้างต้น + 1,000,000

หลังจากคำนวณค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้จากการเกษียณอายุได้แล้ว ให้นำไปหักออกจากเงินได้คงเหลือเงินได้สุทธิ (หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน) จำนวนเงินได้สุทธิที่จะต้องเสียภาษีขึ้นอยู่กับจำนวนปีที่ผู้มีเงินได้ทำงานก่อนเกษียณ หากผู้มีเงินได้ทำงานมากกว่า 5 ปีก่อนเกษียณ ผู้มีเงินได้ผู้นั้นจะมีภาระในทางภาษีเพียงครึ่งหนึ่งของเงินได้สุทธิเท่านั้นและจะเสียภาษีในอัตรา

[271] *เพิ่งอ้าง*.

เดียวกันกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ทั้งนี้ ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้จากการเกษียณอายุแยกจากรายได้อื่น[272]

ค) การหักลดหย่อนกรณีพิเศษ (Special Deduction)

สิทธิประโยชน์ในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีพิเศษมีให้เฉพาะบุคคลผู้มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่นเท่านั้น โดยผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

ตารางที่ 3.9 : การหักลดหย่อนภาษีเงินได้กรณีพิเศษเฉพาะบุคคลผู้มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศญี่ปุ่น[273]

ประเภทค่าลดหย่อน	เงื่อนไขแห่งสิทธิ
ความเสียหายที่เกิดจากภัยพิบัติทางธรรมชาติ อาทิ แผ่นดินไหว พายุ ไฟไหม้ การถูกลักขโมย การถูกยึดทรัพย์สิน หรืออื่น ๆ ซึ่งไม่สามารถครอบคลุมด้วยประกันภัย	ส่วนที่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้ (เงินได้ทั่วไป เงินได้จากการเกษียณอายุ และเงินได้จากป่าไม้) สามารถนำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมิน ทั้งนี้ไม่เกิน 50,000 เยนหรือตามที่จ่ายจริง ขึ้นกับว่าจำนวนใดจะสูงกว่า
ค่ารักษาพยาบาล	ส่วนที่เกิน 100,000 เยน หรือร้อยละ 5 ของเงินได้พึงประเมิน สามารถนำไปหักได้ไม่เกิน 2 ล้านเยน
การประกันสังคม	หักได้ตามที่จ่ายจริงเฉพาะกรณีประกันสังคมที่จ่ายตามโครงการของ Japanese Social Insurance Schemes
การประกันชีวิต/สุขภาพ	เบี้ยประกันสุขภาพของรัฐสามารถหักลดหย่อนได้เต็มจำนวน ค่ารักษาพยาบาลหักได้ร้อยละ 30 (ในระบบของรัฐ) สามารถนำค่ารักษาพยาบาลตามที่จ่ายจริงในส่วนที่เกิน 1 แสนเยนหรือร้อยละ 5 ของเงินได้ (ขึ้นอยู่กับว่าจำนวนใดที่ต่ำกว่า) สามารถนำมาหักลดหย่อนได้อีกไม่เกิน 2 ล้านเยน

[272] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 259*, น. 43.

[273] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 262*.

<table>
<tr><td></td><td>เบี้ยประกันสุขภาพเอกชน หักลดหย่อนได้ตามขั้นบันได รายละเอียด ดังนี้
<table><tr><td>น้อยกว่า 20,000 เยน</td><td>หักได้ตามที่จ่ายจริง</td></tr><tr><td>20,001 – 40,000 เยน</td><td>(หักได้ตามที่จ่ายจริง x 0.5) + 10,000 เยน</td></tr><tr><td>40,001 เยน ขึ้นไป</td><td>(หักได้ตามที่จ่ายจริง x 0.25) + 20,000 เยน</td></tr></table>อย่างไรก็ดี รวมแล้วต้องไม่เกิน 40,000 เยน และเมื่อนำไปรวมกับค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิตและกองทุนสำรองเลี้ยงชีพต้องไม่เกิน 120,000 เยน</td></tr>
<tr><td>การประกันแผ่นดินไหวสำหรับที่อยู่อาศัยที่ผู้เสียภาษีอยู่อาศัยร่วมกับคู่สมรสหรือครอบครัว รวมถึงอสังหาริมทรัพย์อื่น ๆ ที่ประกอบขึ้นในการดำรงชีพที่ประกันดังกล่าวครอบคลุม</td><td>หักได้สูงสุดไม่เกิน 50,000 เยนและหักภาษีท้องถิ่นได้อีกไม่เกิน 25,000 เยน</td></tr>
<tr><td>การบริจาคให้แก่หน่วยงานราชการ ได้แก่
1.รัฐบาลกลาง (National Government)
2.รัฐบาลท้องถิ่น (Local Government)
3.หน่วยงานด้านการศึกษาที่กำหนดโดยกระทรวงการคลัง
4.สถาบันการศึกษาวิจัยทางวิทยาศาสตร์
5.หน่วยงานมูลนิธิ ผลประโยชน์สาธารณะ และสถาบันการศึกษา
6.องค์กรทางการเมือง (Political Parties and Organizations)</td><td>ส่วนที่เกิน 2,000 เยน สามารถนำมาหักลดหย่อนได้ ทั้งนี้ ต้องไม่เกินร้อยละ 40 ของเงินได้พึงประเมิน</td></tr>
</table>

7.องค์กรไม่แสวงหาผลกำไร (Non-profit Organizations) ที่ได้รับรองจาก National Tax Agency	

3.2.1.4 การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี

สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศญี่ปุ่น การยื่นแบบฯจะต้องยื่นภายในวันที่ 15 มีนาคมของทุกปีสำหรับปีภาษีที่ผ่านมา โดยไม่อนุญาตให้ขอขยายระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี โดยการประเมินภาระภาษีในปีถัดไปสำหรับผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในปีที่ผ่านมาจะต้องประเมินภาระภาษีสำหรับปีปัจจุบันในช่วงเดือนกรกฎาคม – พฤศจิกายน[274]

3.2.1.5 สรุป

จากการศึกษาระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตลอดจนการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่น พบว่าการให้สิทธิประโยชน์ในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่นมีลักษณะมุ่งเน้นไปที่การช่วยเหลือสำหรับกรณีภัยพิบัติทางธรรมชาติเสียส่วนใหญ่ เนื่องจากประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศที่อาจได้รับความเสี่ยงในด้านของภัยพิบัติทางธรรมชาติมากกว่าประเทศอื่น ดังนั้น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่นจึงเน้นไปที่การช่วยเหลือเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นจากภัยพิบัติทางธรรมชาติเป็นสำคัญ[275]

3.2.2 ประเทศมาเลเซีย

ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตลอดจนสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซีย ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

3.2.2.1 ฐานภาษี

ฐานภาษีของประเทศมาเลเซีย คือ ฐานภาษีที่เกิดจากบุคคลผู้มีรายได้ทุกประเภทที่เกิดขึ้นในประเทศมาเลเซียต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยระบบการจัดเก็บภาษีเป็นระบบ

---

[274] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 259*, น. 49.

[275] *เพิ่งอ้าง*.

การจัดเก็บภาษีที่อาศัยหลักแหล่งเงินได้ที่ได้จ่ายภายในประเทศ (Teritorial Income) กล่าวคือ จะจัดเก็บภาษีเฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้นภายในประเทศเท่านั้น

สำหรับกรณีชาวต่างชาติที่อาศัยอยู่ในประเทศมาเลเซียเกินกว่า 182 วัน ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราเดียวกันกับบุคคลผู้มีถิ่นฐานอยู่ในประเทศ และกรณีชาวต่างชาติที่อาศัยอยู่ในประเทศมาเลเซียไม่เกิน 182 วัน ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 26 โดยไม่ได้รับสิทธิในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด อย่างไรก็ดี กรณีดังกล่าวยังอาจได้รับส่วนลดค่าธรรมเนียมที่ต้องจ่ายให้กับรัฐบาลหากเป็นกรณีของผู้ที่มีใบอนุญาตทำงาน (Work Permit) ทั้งนี้ เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่กฎหมายกำหนดประกอบไปด้วย เงินได้จากการจ้างงาน กำไรจากการประกอบธุรกิจเงินปันผล ดอกเบี้ย ส่วนลดต่าง ๆ ค่าเช่าสินทรัพย์ ค่าลิขสิทธิ์ เงินบำนาญ รายได้ประจำปี และเงินได้อื่น เป็นต้น[276]

3.2.2.2 อัตราภาษี

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซียจะใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rates) เช่นเดียวกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย เริ่มตั้งแต่ร้อยละ 1 ไปจนถึงร้อยละ 28 ซึ่งถือเป็นอัตราภาษีที่ค่อนข้างต่ำเมื่อเทียบกับอัตราภาษีของประเทศอื่น ๆ โดยอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซียได้ ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

[276] *เพิ่งอ้าง*.

ตารางที่ 3.10 : อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซีย[277]

เงินได้(ริงกิต)	อัตราภาษี(ร้อยละ)
5,000 - 20,000	1
20,001 - 35,000	5
35,001 - 50,000	10
50,001 - 70,000	16
70,001 - 100,000	21
100,001 - 250,000	24
250,001 - 400,000	24.5
400,001 - 600,000	25
600,001 - 1,000,000	26
1,000,001 ขึ้นไป	28

หมายเหตุ : อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซียมีอัตราภาษีสูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 28 เมื่อเปรียบเทียบกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยซึ่งมีอัตราภาษีสูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 35 โดยอัตราภาษีต่ำสุดของประเทศมาเลเซียจะมีอัตราภาษีอยู่ที่ร้อยละ 1 แต่อัตราภาษีต่ำสุดของประเทศไทย คือ การได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งจะเห็นได้ว่ามีความแตกต่างกันอย่างชัดเจน

3.2.2.3 ค่าลดหย่อน

การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซีย ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

[277] PWC Malaysia, “2018/2019 Malaysian Tax Booklet,” สืบค้นเมื่อวันที่ 8 กันยายน 2562, จาก https://www.pwc.com/my/en/assets/publications/2018/2019-malaysian-tax-booklet-updated-31-jan-2019.pdf.

ตารางที่ 3.11 : การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซีย[278]

ประเภทค่าลดหย่อน	จำนวนค่าลดหย่อน(ริงกิต)
ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล	9,000
กรณีผู้พิการหักเพิ่ม	6,000
คู่สมรส	4,000
กรณีคู่สมรสพิการหักเพิ่ม	3,500
บุตร 1. อายุไม่เกิน 18 ปี 2. อายุเกิน 18 ปี และกำลังศึกษา 3. บุตรพิการทั้งร่างกายหรือจิตใจ 4. บุตรพิการทั้งร่างกายหรือจิตใจ อายุเกิน 18 ปีและกำลังศึกษา	 2,000 8,000 6,000 8,000
เบี้ยประกันสุขภาพและการประกันการศึกษา	3,000
ค่าใช้จ่ายสำหรับการรักษาพยาบาลพ่อแม่	5,000
Private Retirement Scheme	3,000
ค่ารักษาพยาบาลสำหรับตนเอง คู่สมรส บุตร จากโรคร้ายแรง	6,000 (ค่าตรวจทางการแพทย์ไม่เกิน 500)
การซื้ออุปกรณ์สำหรับผู้พิการทั้งของตนเอง คู่สมรส บุตร และบิดามารดา	6,000
การซื้อหนังสือ นิตยสาร วารสารเพื่อการเพิ่มพูนความรู้	1,000
การฝากเงินเพื่อบุตรใน Skim Simpanan Pendidikan Nasional Account	6,000
การซื้อคอมพิวเตอร์ (ทุก 3 ปี)	3,000
ดอกเบี้ยบ้าน	10,000

[278] *เพิ่งอ้าง*.

3.2.2.4 การขอคืนภาษี

การให้สิทธิขอคืนภาษีสำหรับระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซีย ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

ตารางที่ 3.12 : การให้สิทธิขอคืนภาษีในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซีย[279]

เงื่อนไขการขอคืนภาษี	**การขอคืนภาษี(ริงกิต)**
เงินได้สุทธิสำหรับเสียภาษี (Chargeable Income) ไม่ถึง 35,000 ริงกิต	400
สามีและภรรยาแยกยื่นเงินได้สุทธิสำหรับเสียภาษี (Chargeable Income) ไม่ถึง 35,000 ริงกิต	คนละ 400
กรณีที่สามีและภรรยายื่นร่วมเงินได้สุทธิสำหรับเสียภาษี(Chargeable Income) ไม่ถึง 35,000 ริงกิต	800
การบริจาคกรณี Zakat Fitrah หรืออื่นใดตามหลักศาสนาอิสลาม	ได้ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกินภาระภาษีที่มีอยู่

3.2.2.5 สรุป

จากการศึกษาระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตลอดจนการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซีย พบว่าการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศมาเลเซียจะมีรูปแบบที่หลากหลาย อาทิเช่น ค่าใช้จ่ายในการซื้อหนังสือ ค่าใช้จ่ายในการซื้อคอมพิวเตอร์ ฯลฯ จะเห็นได้ว่าค่าลดหย่อนดังกล่าวของประเทศมาเลเซียจะมีลักษณะมุ่งเน้นไปที่การส่งเสริมและสนับสนุนในด้านการเพิ่มพูนความรู้ให้แก่ประชาชนภายในประเทศเป็นหลัก เนื่องจากรัฐมีความต้องการให้ประชาชนภายในประเทศหันมาสนใจอ่านหนังสือ รวมไปถึงค้นคว้าหาความรู้ผ่านข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นสำคัญ สิ่งเหล่านี้

[279] *เพิ่งอ้าง*.

ล้วนเป็นเหตุผลที่รัฐให้ความสำคัญกับกิจกรรมต่าง ๆ จึงได้มีบทบัญญัติว่าด้วยค่าลดหย่อนดังกล่าวออกมาบังคับใช้[280]

ตามที่ได้ศึกษาระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตลอดจนการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่นและประเทศมาเลเซีย เทียบเคียงกับระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตลอดจนการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของไทย ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ ดังนี้

กรณีประเทศญี่ปุ่น แม้โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OTOP) จะได้รับอิทธิพลโดยตรงมาจากโครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OVOP) ของประเทศญี่ปุ่น ทว่าประเทศญี่ปุ่นเองก็ไม่ได้มีสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เช่นเดียวกับประเทศไทย ซึ่งจากการศึกษาพบว่าประเทศญี่ปุ่นมุ่งเน้นให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับภัยพิบัติเป็นหลัก เนื่องจากประเทศญี่ปุ่นมีความเสี่ยงในเรื่องของภัยธรรมชาติสูง รัฐบาลจึงให้ความสำคัญกับภัยพิบัติเป็นหลัก จึงได้มีการบังคับใช้ค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีภัยพิบัติธรรมชาติขึ้น

กรณีประเทศมาเลเซีย จากการศึกษาพบว่าประเทศมาเลเซียมุ่งเน้นให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับการซื้อหนังสือหรือคอมพิวเตอร์เป็นหลัก เนื่องจากรัฐบาลของประเทศมาเลเซียมีความต้องการที่จะส่งเสริมและสนับสนุนในด้านการเพิ่มพูนความรู้ให้แก่ประชาชนภายในประเทศ จึงได้มีการบังคับใช้ค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีการซื้อหนังสือหรือคอมพิวเตอร์ ซึ่งค่าลดหย่อนในลักษณะนี้ประเทศไทยเองก็มีเช่นเดียวกัน[281]

---

[280] *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 259*, น. 52.

[281] กฎกระทรวงฉบับที่ 341 (พ.ศ. 2561), ข้อ 1 (2).

บทที่ 4

ปัญหาและการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ตามที่ผู้วิจัยได้อธิบายถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อที่ 3.1.3 ประกอบกับหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีตามหัวข้อที่ 2.1 จากการศึกษาพบว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สูงสุดเมื่อคำนวณโดยอาศัยเพดานค่าลดหย่อนจำนวน 15,000 บาท ผลลัพธ์ที่ได้ คือ สิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงสุดที่แท้จริงสำหรับค่าลดหย่อนดังกล่าวเริ่มตั้งแต่ 0 บาท (ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี) ไปจนถึง 5,250[282] บาท

อย่างไรก็ดี ในบทนี้ผู้วิจัยจะนำข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้ศึกษามาใช้ประกอบการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาทั้งผลกระทบในเชิงบวกและผลกระทบในเชิงลบต่อหลักความเป็นธรรม ทั้งความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในแนวนอนไปจนถึงความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ อีกทั้ง ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฯส่งผลกระทบอย่างไรต่อหลักความมีประสิทธิภาพ ทั้งประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้ เพื่อหาหนทางแก้ไขและเสนอแนะแนวทางปรับปรุงค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีมากที่สุด

---

[282] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สูงสุด) x 35% (อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงสุด)).

4.1 ปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรม

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปในหัวข้อที่ 2.1 หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ดีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ 1. หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) และ 2. หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) จากการศึกษาพบว่าหลักความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีถือเป็นหนึ่งในหลักการจัดเก็บภาษีที่มีความสำคัญมากที่สุดต่อระบบการจัดเก็บภาษี เนื่องจากระบบการจัดเก็บภาษีจะดีได้นั้นระบบการจัดเก็บภาษีจำเป็นต้องมีความยุติธรรมและโปร่งใส กล่าวคือ ต้องมีความเป็นธรรมและเท่าเทียม ดังนั้น จึงจำเป็นต้องศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์โดยนำเอาหลักความเป็นธรรมมาใช้ประกอบการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ส่งผลกระทบเป็นอย่างไรต่อหลักความเป็นธรรม มีประเด็นต้องพิจารณา ดังนี้

(1) พิจารณาผลกระทบค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่

(2) พิจารณาผลกระทบค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน

4.1.1 ผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ คือ การที่บุคคลมีฐานะที่ไม่เท่ากันควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน กล่าวคือ บุคคลผู้ที่มีความสามารถในการหามาซึ่งเงินได้ที่มากกว่าหรือรวยกว่าควรที่จะต้องเสียภาษีทั้งในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าบุคคลผู้ที่มีความสามารถในการหามาซึ่งเงินได้ที่น้อยกว่าหรือจนกว่า กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ต้องดึงเงินจากกระเป๋าของคนที่รวยกว่าไปสู่คนที่จนกว่า ทั้งนี้ เพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้แก่สังคม จึงจะสามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมและบรรลุซึ่งวัตถุประสงค์ของหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ดังนั้น หากต้องการให้ระบบการจัดเก็บภาษีสอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ มาตรการในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต้องเป็นมาตรการที่มุ่งเน้นช่วยเหลือบุคคลผู้มีรายได้ที่น้อยกว่าหรือจนกว่าให้มากกว่าบุคคลผู้มีรายได้ที่มากกว่าหรือรวยกว่า หากมาตรการดังกล่าวช่วยเหลือบุคคลผู้มีรายได้ที่มากกว่าแล้วนั้น ย่อมไม่สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

จากการศึกษาและวิเคราะห์ ผู้วิจัยพบว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ก็คงมีข้อดีอยู่บ้าง อาทิเช่น การบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่บุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีที่อยู่ในระดับปานกลางไปจนถึงรวย ทว่าในทางกลับกัน ผู้วิจัยพบว่ามาตรการดังกล่าวกลับส่งผลกระทบในเชิงลบที่มากกว่า ซึ่งผู้วิจัยขออธิบาย ดังนี้

ผลกระทบเชิงบวก ข้อดีสำหรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์คงหนีไม่พ้นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่บุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี คำถามคือสิทธิประโยชน์ดังกล่าวมุ่งเน้นช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีให้แก่บุคคลกลุ่มใด จากการศึกษาพบว่า สิทธิประโยชน์ดังกล่าวเอื้อประโยชน์ให้แก่บุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าหรือรวยกว่า เนื่องจากบุคคลผู้ที่จะได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่มากกว่าย่อมเป็นบุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่า ทั้งนี้ เนื่องจากบุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าย่อมมีโอกาสในการเข้าถึงสินค้าและบริโภคสินค้าในจำนวนที่มากกว่า อีกทั้ง สัดส่วนร้อยละของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของบุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่า ส่งผลให้บุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าย่อมได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่สูงกว่า (ตามตารางที่ 3.3) ดังนั้น กรณีดังกล่าวจึงส่งผลกระทบในเชิงบวกที่ดีกว่าต่อบุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่า ทั้งนี้ เนื่องจากปัจจัยต่าง ๆ ของผู้มีเงินได้ที่มากกว่านั้นดีกว่า

ตัวอย่างที่ 1 นาย ก. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง มีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 300,000 บาท และเสียภาษี

จำนวน 7,500[283] บาท หากนาย ก. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปจำนวน 15,000 บาท เงินได้สุทธิของนาย ก. ก็จะถูกหักลงไปอีกคงเหลือ 285,000[284] บาท และเสียภาษีในจำนวน 6,750[285] บาท นาย ข. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนเช่นเดียวกัน มีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 300,000 บาท และเสียภาษีจำนวน 7,500[286] บาท หากนาย ข. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปเพียง 5,000 บาท เงินได้สุทธิของนาย ข. ก็จะถูกหักลงไปเพียง 5,000 บาท คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 295,000[287] บาท และเสียภาษีในจำนวน 7,250[288] บาท

จะเห็นได้ว่า นาย ก. เสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่านาย ข. ทั้งสิ้น 500[289] บาท ทั้งนี้เนื่องจากนาย ก. บริโภคสินค้าฯในจำนวนที่มากกว่า ส่งผลให้นาย ก. ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ดีกว่า

ตัวอย่างที่ 2 นาย ก. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง มีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ รวมไปถึงค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จำนวน 15,000 บาท คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 2,885,000 บาท ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละ 30 เท่ากับว่านาย ก. ได้รับสิทธิประโยชน์จากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่แท้จริงจำนวน 4,500[290] บาท นาย ข. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนเช่นเดียวกัน มีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ รวมไปถึงค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จำนวน 15,000 บาทเช่นเดียวกัน คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 185,000 บาท ต้อง

---

[283] (150,000 x 0) + (150,000 x 5%).

[284] (300,000 – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[285] (150,000 x 0) + (135,000 x 5%).

[286] (150,000 x 0) + (150,000 x 5%).

[287] (300,000 – 5,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[288] (150,000 x 0) + (145,000 x 5%).

[289] (7,250 – 6,750).

[290] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์) x 30% (อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้สุทธิ 2,885,000)).

เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละ 5 เท่ากับว่านาย ข. ได้รับสิทธิประโยชน์จากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่แท้จริงจำนวน 750[291] บาท

จะเห็นได้ว่า แม้นาย ก. และนาย ข. จะบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวนที่เท่ากัน แต่นาย ก. กลับได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มากกว่านาย ข. เป็นจำนวน 3,750[292] บาท ทั้งนี้ เนื่องจากอัตราภาษีที่สูงกว่าย่อมได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่มากกว่า ซึ่งถือเป็นผลกระทบในเชิงบวกที่ดีกว่าสำหรับบุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าหรือร่ำรวยกว่า

ข้อสังเกต บุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าหรือรวยกว่าย่อมมีโอกาสในการเข้าถึงสินค้าและบริโภคสินค้าในจำนวนที่มากกว่า อีกทั้ง อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สูงกว่าย่อมส่งผลต่อสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับที่ดีกว่า อย่างไรก็ตาม แม้ความแตกต่างจะดูเล็กน้อยในปฏิบัติ แต่ในทางทฤษฎีกลับเป็นความจริงที่ว่าผลประโยชน์มักตกแก่บุคคลผู้มีโอกาสในการเข้าถึงสินค้าที่มากกว่าหรือกล่าวคือ บุคคลที่ร่ำรวยกว่านั่นเอง

ผลกระทบเชิงลบ ข้อเสียสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่เป็นผลกระทบในทางตรงกันข้ามของผลกระทบในเชิงบวกตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปในข้างต้น โดยผู้วิจัยจะขออธิบายเป็น 2 กรณี ดังนี้

1) กรณีไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เนื่องจากรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับกรณีบุคคลผู้มีรายได้ที่ต่ำมาก หรืออาจเรียกว่า บุคคลผู้มีรายได้ที่ไม่ถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือ สิทธิประโยชน์ในการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[293] บุคคลกลุ่มดังกล่าว คือ บุคคลผู้มีเงินได้สุทธิตลอดทั้งปีรวมกันไม่เกิน 150,000 บาท ตามกฎหมายแล้วบุคคลกลุ่มนี้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

---

[291] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์) x 5% (อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้สุทธิ 185,000)).

[292] (4,500 – 750).

[293] พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551.

เงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้น กรณีดังกล่าวส่งผลให้บุคคลผู้มีรายได้ที่ต่ำมากหรือคนจน ไม่สามารถได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ เนื่องจากบุคคลกลุ่มดังกล่าวอยู่ในเกณฑ์ที่กฎหมายให้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่แล้ว แม้ว่าบุคคลกลุ่มดังกล่าวจะบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปในจำนวนที่มากเท่าใด บุคคลกลุ่มดังกล่าวก็ไม่อาจได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นว่าในกรณีนี้สิทธิประโยชน์ในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) อาจไม่สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีได้อย่างที่ควรจะเป็น ทั้งนี้ เพราะไม่ว่าบุคคลใดก็ตาม หากถูกจัดให้อยู่ในเกณฑ์ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บุคคลกลุ่มดังกล่าวก็ไม่อาจได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนดังกล่าวนี้เลย จึงเป็นเหตุให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ เพราะค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไม่สามารถช่วยเหลือบุคคลผู้มีรายได้น้อยหรือคนจนให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มากกว่าบุคคลผู้มีรายได้ที่มากกว่าหรือรวยกว่า เพื่อกระจายรายได้จากกระเป๋าของคนรวยมาสู่คนจนได้อย่างแท้จริง

ตัวอย่างที่ 3 นาย ก. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง มีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 135,000 บาท หากนาย ก. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปจำนวน 15,000 บาท เงินได้สุทธิของนาย ก. ก็จะถูกหักลงไปอีกคงเหลือ 120,000[294] บาท อย่างไรก็ดี เงินได้สุทธิของนาย ก. ก่อนหักค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ เงินได้สุทธิจำนวนดังกล่าวอยู่ในเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 กล่าวคือได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

[294] (135,000 – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

จะเห็นได้ว่า แม้นาย ก. จะซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปในจำนวนเท่าใดก็ตาม นาย ก. ก็ไม่อาจได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์แต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 4 นาย ข. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง มีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 95,000 บาท หากนาย ข. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปจำนวน 5,000 บาท เงินได้สุทธิของนาย ข. ก็จะถูกหักลงไปอีกคงเหลือ 90,000[295] บาท อย่างไรก็ดี เงินได้สุทธิของนาย ข. ก่อนหักค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ เงินได้สุทธิจำนวนดังกล่าวอยู่ในเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 กล่าวคือได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จะเห็นได้ว่า เมื่อเงินได้สุทธิของนาย ก. (ตามตัวอย่างที่ 3) และเงินได้สุทธิของนาย ข. (ตามตัวอย่างที่ 4) ไม่ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บุคคลกลุ่มดังกล่าวก็ไม่อาจเข้าถึงและได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์แต่อย่างใด

ข้อสังเกต ไม่ว่าบุคคลใดก็ตาม หากถูกจัดให้เป็นบุคคลผู้มีเงินได้สุทธิไม่ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แม้บุคคลเหล่านั้นจะซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปในจำนวนเท่าใด บุคคลเหล่านั้นก็ไม่อาจเข้าถึงและได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) แต่อย่างใด

2) กรณีได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่น้อยกว่าเนื่องจากบริโภคสินค้าในจำนวนที่ต่ำกว่าหรือสัดส่วนร้อยละของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่ำกว่า

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวถึงผลกระทบในเชิงบวกสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปแล้วนั้น ว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มักเอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ดีกว่าให้แก่บุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าหรือรวยกว่า กรณีดังกล่าวส่งผลกระทบในทางตรงกันข้ามกับบุคคลผู้มีเงินได้ที่น้อยกว่าหรือจนกว่า บุคคลเหล่านี้ย่อมได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ต่ำกว่า อีกทั้ง ยังไม่ตอบโจทย์ต่อหลักความเป็นธรรมใน

[295] (95,000 – 5,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

แนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ ซึ่งกรณีการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัฑณ์ที่ต่ำกว่าหรือน้อยกว่า อาจเกิดขึ้นได้ 2 กรณี ดังนี้

ก) กรณีบริโภคสินค้าในจำนวนที่ต่ำกว่า

การบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวนที่ต่ำกว่าหรือน้อยกว่า หรือบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้ไม่เต็มจำนวนเพดานค่าลดหย่อน 15,000 บาท อาจเกิดขึ้นได้หลายปัจจัยไม่ว่าจะเป็น ฐานะทางการเงิน หนี้สิน ครอบครัว ฯลฯ ซึ่งปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้ คือ อุปสรรคที่ลดโอกาสในการเข้าถึงสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้เต็มจำนวนเพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยของแต่ละบุคคลที่แตกต่างกัน แต่ประเด็นสำคัญ คือ บุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าหรือร่ำรวยกว่าย่อมมีโอกาสในการเข้าถึงและบริโภคสินค้าในจำนวนที่สูงกว่า นำมาซึ่งการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ดีกว่า และอาจส่งผลให้บุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าเมื่อได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ท้ายที่สุดอาจเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันหรือต่ำกว่าบุคคลผู้มีเงินได้ที่น้อยกว่าหรือจนกว่า ซึ่งไม่สามารถกระจายรายได้จากคนรวยมาสู่คนจนได้อย่างแท้จริง

ตัวอย่างที่ 5 นาย ก. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง มีเงินได้พึงประเมิน 410,000 บาท ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เต็มจำนวน คงเหลือเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ รวมไปถึงค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 235,000[296] บาท และเสียภาษีจำนวน 4,250[297] บาท นาย ข. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนเช่นเดียวกัน มีเงินได้พึงประเมิน 400,000 บาท แต่นาย ข. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพียงจำนวน 5,000 บาท คงเหลือเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน

[296] (410,000 – 100,000 (ค่าใช้จ่าย) – 60,000 (ค่าลดหย่อนส่วนตัว) – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[297] (150,000 x 0) + (85,000 x 5%).

ต่าง ๆ รวมไปถึงค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 235,000[298] บาท และเสียภาษีจำนวน 4,250[299] บาท

จะเห็นได้ว่า แม้ว่านาย ก. จะมีเงินได้พึงประเมินที่สูงกว่านาย ข. แต่นาย ก. และนาย ข. กลับเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ทั้งนี้ เนื่องจากนาย ก. บริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวนที่มากกว่านาย ข. นำมาซึ่งการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่มากกว่านาย ข. และส่งผลให้นาย ก. และ นาย ข. เสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

ตัวอย่างที่ 6 นาย ก. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง มีเงินได้พึงประเมิน 405,000 บาท ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เต็มจำนวน คงเหลือเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ รวมไปถึงค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 230,000[300] บาท และเสียภาษีจำนวน 4,000[301] บาท นาย ข. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนเช่นเดียวกัน มีเงินได้พึงประเมิน 400,000 บาท แต่นาย ข. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพียงจำนวน 5,000 บาท คงเหลือเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ รวมไปถึงค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ คงเหลือเงินได้สุทธิจำนวน 235,000[302] บาท และเสียภาษีจำนวน 4,250[303] บาท

จะเห็นได้ว่า แม้ว่านาย ก. จะมีเงินได้พึงประเมินที่สูงกว่านาย ข. แต่นาย ก. กลับเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่านาย ข. ทั้งนี้ เนื่องจากนาย ก. บริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวนที่มากกว่านาย ข. นำมาซึ่งการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่มากกว่านาย ข. และส่งผลให้นาย ก. เสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่านาย ข.

---

[298] (400,000 – 100,000 (ค่าใช้จ่าย) – 60,000 (ค่าลดหย่อนส่วนตัว) – 5,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[299] (150,000 x 0) + (85,000 x 5%).

[300] (405,000 – 100,000 (ค่าใช้จ่าย) – 60,000 (ค่าลดหย่อนส่วนตัว) – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[301] (150,000 x 0) + (80,000 x 5%).

[302] (400,000 – 100,000 (ค่าใช้จ่าย) – 60,000 (ค่าลดหย่อนส่วนตัว) – 5,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[303] (150,000 x 0) + (85,000 x 5%).

ข้อสังเกต แม้จำนวนภาษีที่ต้องเสียภาษีระหว่างนาย ก. และนาย ข. จะแตกต่างกันเพียงเล็กน้อยในทางปฏิบัติ แต่ในทางทฤษฎีกลับเป็นความจริงที่ว่าบุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าหรือรวยกว่าย่อมมีโอกาสในการเข้าถึงสินค้าและบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวนที่มากกว่า นำมาซึ่งการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่สูงกว่า

ข) กรณีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต่ำกว่า

อย่างที่ทราบกันดีว่า อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละบุคคลขึ้นอยู่กับจำนวนเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ ของแต่ละบุคคล ซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ก็มีความเกี่ยวข้องกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยตรง ทั้งนี้ เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละบุคคลส่งผลต่อสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่แต่ละบุคคลจะได้รับแตกต่างกัน โดยผู้วิจัยได้คำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงสุดในกรณีซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เต็มจำนวน 15,000 บาทในแต่ละช่วงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละบุคคลตามที่ผู้วิจัยได้อธิบายไปในตารางที่ 3.3 ซึ่งจะเริ่มตั้งแต่ 0 บาท ไปจนถึง 5,250 บาท (สิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงสุด)

อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยสรุปได้ว่า ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) เอื้อประโยชน์ให้แก่บุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าหรือรวยกว่า กล่าวคือ บุคคลผู้มีอัตราภาษีที่สูงกว่าสามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่มากกว่า แม้บุคคลทั้งหลายจะบริโภคสินค้าในจำนวนที่เท่ากัน ทว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละบุคคลส่งผลให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แต่ละบุคคลนั้นได้รับแตกต่างกัน จึงเป็นเหตุให้ผู้วิจัยเห็นว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ เพราะค่าลดหย่อนดังกล่าวสิทธิประโยชน์ที่ดีกว่ามักตกอยู่กับบุคคลที่ร่ำรวยกว่า จึงไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้และกระจายรายได้จากคนรวยมาสู่คนจน รวมไปถึงไม่สามารถช่วยเหลือคนจนให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มากกว่าคนรวยได้อย่างแท้จริง

ตัวอย่างที่ 7 นาย ก. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง มีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ จำนวน 300,000 บาท และเสียภาษีจำนวน 7,500[304] บาท หากนาย ก. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เต็มจำนวน เงินได้สุทธิของนาย ก. ก็จะลดลงไปอีกคงเหลือ 285,000[305] บาท และเสียภาษีจำนวน 6,750[306] บาท จะเห็นได้ว่านาย ก. เสียภาษีต่ำลง 750[307] บาท เท่ากับว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในกรณีนี้คือ 750 บาท

นาย ข. เป็นคนโสด มีอาชีพเช่นเดียวกับนาย ก. และมีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ จำนวน 500,000 บาท และเสียภาษีจำนวน 27,500[308] บาท หากนาย ข. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เต็มจำนวน เงินได้สุทธิของนาย ข. ก็จะลดลงไปอีกคงเหลือ 485,000[309] บาท และเสียภาษีจำนวน 26,000[310] บาท จะเห็นได้ว่านาย ข. เสียภาษีต่ำลง 1,500[311] บาท เท่ากับว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในกรณีนี้คือ 1,500 บาท

จะเห็นได้ว่าแม้นาย ก. และนาย ข. จะบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวนที่เท่ากัน แต่นาย ก. กลับได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ต่ำกว่านาย ข. เป็นจำนวน 750[312] บาท ทั้งนี้ เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมของนาย ก. ต่ำกว่า นาย ข.

ข้อสังเกต สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่แต่ละบุคคลจะได้รับขึ้นอยู่กับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและจำนวนสินค้าที่แต่ละบุคคล

---

[304] (150,000 x 0) + (150,000 x 5%).

[305] (300,000 – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[306] (150,000 x 0) + (135,000 x 5%).

[307] (7,500 – 6,750).

[308] (150,000 x 0) + (150,000 x 5%) + (200,000 x 10%).

[309] (500,000 – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[310] (150,000 x 0) + (150,000 x 5%) + (185,000 x 10%).

[311] (27,500 – 26,000).

[312] (1,500 – 750).

บริโภคซึ่งจะแตกต่างกันออกไป โดยผู้วิจัยสรุปได้ว่า บุคคลผู้มีสิทธิที่จะเข้าถึงสินค้าและได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่มากกว่า คือ บุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าหรือบุคคลที่ร่ำรวยกว่านั่นเอง

สรุป หากต้องการให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมกระจายรายได้ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ค่าลดหย่อนดังกล่าวจำเป็นที่จะต้องมุ่งเน้นช่วยเหลือบุคคลผู้มีรายได้น้อยให้มากกว่าบุคคลผู้มีรายได้ที่มากกว่าด้วยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ดีกว่าแก่บุคคลผู้มีรายได้ที่น้อยกว่า อย่างไรก็ดี หากค่าลดหย่อนดังกล่าวสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่บุคคลที่ร่ำรวยกว่าให้ได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีที่ดีกว่า ย่อมถือว่าค่าลดหย่อนนั้นขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

4.1.2 ผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน

หลักความเป็นธรรมในแนวนอน คือ การที่บุคคลผู้มีฐานะที่เท่ากันควรได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน กล่าวคือ บุคคลผู้มีความสามารถในการหามาซึ่งเงินได้ที่เท่ากันควรต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันกับอีกบุคคลที่มีความสามารถในการหามาซึ่งเงินได้ที่เหมือนกัน จึงจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ดังนั้น หากต้องการให้ระบบการจัดเก็บภาษีสอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรมในแนวนอน มาตรการในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต้องเป็นมาตรการที่นำมาใช้แล้วสามารถทำให้บุคคลผู้มีเงินได้ที่เท่าเทียมกันเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันได้ ทว่าหากบุคคลผู้มีเงินได้ที่เท่าเทียมกันกลับมีภาระในทางภาษีที่แตกต่างกัน กรณีนี้ย่อมไม่สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และในทางกลับกัน บุคคลผู้มีเงินได้ที่แตกต่างกันย่อมต้องเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกันด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีอีกด้วย

จากการศึกษาและวิเคราะห์ผู้วิจัยพบว่าผลกระทบในเชิงบวกสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนคงไม่แตกต่างกับผลกระทบในเชิง

บวกของหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่มากนัก ซึ่งก็คือ การช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่บุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ประเด็นที่น่าสนใจสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน คือ สามารถนำค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อช่วยให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีภาระในทางภาษีที่เท่ากันกับอีกบุคคลหนึ่งได้ แต่อย่างไรก็ดี มาตราการดังกล่าวกลับพบผลกระทบในเชิงลบที่มากกว่า ซึ่งผู้วิจัยขออธิบาย ดังนี้

ผลกระทบเชิงบวก ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปในหัวข้อก่อนหน้านี้ถึงข้อดีสำหรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ก็คงหนีไม่พ้นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีให้แก่บุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่สิ่งที่ต้องคำนึงคือค่าลดหย่อนดังกล่าวบุคคลกลุ่มใดเป็นผู้ได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มากกว่า

อย่างไรก็ดี ประเด็นที่น่าสนใจสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน คือ การนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มาใช้เป็นเครื่องมือในการสร้างความเท่าเทียมกันระหว่างบุคคล เพื่อให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันกับอีกบุคคลหนึ่ง ในกรณีที่บุคคลนั้นไม่อาจได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนอื่นใดโดยมีสาเหตุมาจากปัจจัยต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นรูปแบบการใช้ชีวิต ไลฟ์สไตล์ ทัศนคติ และความเป็นอยู่ที่แตกต่างกันของแต่ละบุคคล ฯลฯ ส่งผลให้โอกาสในการเข้าถึงและบริโภคสินค้าของแต่ละบุคคลแตกต่างกันออกไป แม้ว่าบุคคลทั้งสองจะมีฐานะที่เท่าเทียมกันก็ตาม

ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึงเห็นว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อให้บรรลุซึ่งวัตถุประสงค์ของหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีได้ คือ เพื่อให้บุคคลผู้มีเงินได้ที่เท่าเทียมกันสามารถเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกันได้

ตัวอย่างที่ 8 นาย ก. และนาย ข. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง โดยนาย ก. และนาย ข. มีเงินได้พึงประเมิน 400,000 บาท และมีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่าย

และค่าลดหย่อนต่าง ๆ จำนวน 225,000[313] บาท และเสียภาษีจำนวน 3,750[314] บาท แต่สิ่งที่แตกต่างกันคือ นาย ก. เป็นคนชอบอ่านหนังสือ แต่นาย ข. ไม่ชอบอ่านหนังสือ จึงเป็นเหตุให้นาย ก. เลือกซื้อสินค้าประเภทหนังสือและได้รับซึ่งสิทธิลดหย่อนค่าใช้จ่ายกรณีซื้อหนังสือ[315] และการที่นาย ข. ไม่ชอบอ่านหนังสือ จึงเป็นเหตุให้นาย ข. เลือกซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์แทน และได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

ตัวอย่างที่ 9 นาย ก. และนาย ข. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง โดยนาย ก. และนาย ข. มีเงินได้พึงประเมิน 400,000 บาท และมีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ จำนวน 225,000[316] บาท และเสียภาษีจำนวน 3,750[317] บาท แต่สิ่งที่แตกต่างกันคือ บิดามารดาของนาย ก. ยังมีชีวิตอยู่ แต่บิดามารดาของนาย ข. ได้เสียชีวิตไปแล้ว จึงเป็นเหตุให้นาย ก. เลือกซื้อประกันสุขภาพให้แก่บิดามารดาและได้รับซึ่งสิทธิลดหย่อนเบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดา[318] และการที่บิดามารดาของนาย ข. ได้เสียชีวิตไปแล้ว นาย ข. จึงไม่สามารถซื้อประกันฯ ให้บิดามารดาได้ จึงเป็นเหตุให้นาย ข. เลือกซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์แทน และได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

ตัวอย่างที่ 10 นาย ก. และนาย ข. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง โดยนาย ก. และนาย ข. มีเงินได้พึงประเมิน 400,000 บาท และมีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ จำนวน 225,000[319] บาท และเสียภาษีจำนวน 3,750[320] บาท แต่สิ่งที่แตกต่างกันคือ นาย ก. เป็นคนชอบออกกำลังกาย แต่นาย ข. เป็นคนไม่แข็งแรงจึงไม่ชอบออกกำลังกาย จึง

---

[313] (400,000 – 100,000 (ค่าใช้จ่าย) – 60,000 (ค่าลดหย่อนส่วนตัว) – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ หรือ ค่าลดหย่อนหนังสือ)).

[314] (150,000 x 0) + (75,000 x 5%).

[315] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (17), กฎกระทรวงฉบับที่ 347 (พ.ศ. 2562).

[316] (400,000 – 100,000 (ค่าใช้จ่าย) – 60,000 (ค่าลดหย่อนส่วนตัว) – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ หรือ เบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดา)).

[317] (150,000 x 0) + (75,000 x 5%).

[318] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (17), กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509).

[319] (400,000 – 100,000 (ค่าใช้จ่าย) – 60,000 (ค่าลดหย่อนส่วนตัว) – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ หรือ ค่าลดหย่อนสินค้าเพื่อการศึกษาและกีฬา)).

[320] (150,000 x 0) + (75,000 x 5%).

เป็นเหตุให้นาย ก. เลือกซื้อสินค้าประเภทอุปกรณ์กีฬาและได้รับซึ่งสิทธิลดหย่อนค่าใช้จ่ายกรณีสินค้าเพื่อการศึกษาและกีฬา[321] และการที่นาย ข. ไม่ชอบออกกำลังกาย จึงเป็นเหตุให้นาย ข. เลือกซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์แทน และได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่า นาย ข. (ตามตัวอย่างที่ 8 9 และ 10) สามารถนำค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อสร้างความเท่าเทียมกันระหว่างสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับ เพื่อให้นาย ก. และนาย ข. เสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันหรือใกล้เคียงกันตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอน

ข้อสังเกต ปัจจัยต่าง ๆ ล้วนส่งผลกระทบต่อความต้องการและการบริโภคสินค้าฯของแต่ละบุคคลที่แตกต่างกัน แต่อย่างไรก็ดี ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถนำมาใช้เพื่อเป็นเครื่องมือในการสร้างความเท่าเทียมกันระหว่างบุคคล เพื่อให้บุคคลผู้มีเงินได้ที่เท่าเทียมกันสามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีและได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ใกล้เคียงกันนำมาซึ่งการเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันหรือใกล้เคียงกันได้

ผลกระทบเชิงลบ ประเด็นปัญหาสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนที่ผู้วิจัยเล็งเห็น คือ โอกาสในการเข้าถึงและบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เต็มจำนวนเพดานค่าลดหย่อน 15,000 บาท

อย่างไรก็ดี แม้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จะสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อสร้างความเท่าเทียมกันระหว่างบุคคลได้ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปในข้างต้น แต่ประเด็นดังกล่าวมีแนวโน้มว่า บุคคลผู้มีเงินได้ที่เท่าเทียมกันหรือมีฐานะที่เท่าเทียมกันอาจไม่ได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่เท่ากัน ทั้งนี้ เหตุผลมาจากปัจจัยหรือภาระหน้าที่ต่าง ๆ ของแต่ละบุคคลที่แตกต่างกัน อาทิเช่น ความมั่งคั่ง หนี้สิน บิดามารดา คู่สมรส หรือบุตร ฯลฯ ปัจจัยเหล่านี้ล้วนส่งผลกระทบต่อโอกาสในการเข้าถึงและบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของแต่ละบุคคลได้เต็มจำนวน เนื่องจากเป็นการยากที่บุคคลผู้มีเงินได้ที่เท่าเทียมกันแต่มีชีวิตความเป็นอยู่ ตลอดจนภาระหน้าที่ที่แตกต่างกัน จะสามารถบริโภคสินค้าหนึ่ง

[321] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (17), กฎกระทรวงฉบับที่ 345 (พ.ศ. 2562).

ตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เต็มจำนวน นำมาซึ่งการเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกันได้

ตัวอย่างที่ 11 นาย ก. เป็นคนโสด มีอาชีพเป็นพนักงานบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง มีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ จำนวน 300,000 บาท และเสียภาษีจำนวน 7,500[322] บาท หากนาย ก. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เต็มจำนวน เงินได้สุทธิของนาย ก. ก็จะลดลงไปอีกคงเหลือ 285,000[323] บาท และเสียภาษีจำนวน 6,750[324] บาท จะเห็นได้ว่านาย ก. เสียภาษีต่ำลง 750[325] บาท เท่ากับว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในกรณีนี้คือ 750 บาท

นาย ข. เป็นคนโสด มีอาชีพเช่นเดียวกับนาย ก. และมีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ จำนวน 300,000 บาท และเสียภาษีจำนวน 7,500[326] บาทเช่นเดียวกันกับนาย ก. แต่สิ่งที่แตกต่างกันคือ นาย ข. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพียงจำนวน 5,000 บาท ทั้งนี้เนื่องจากปัจจัยต่าง ๆ ของนาย ข. ไม่เอื้ออำนวยให้นาย ข. ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้เต็มจำนวน ดังนั้น เงินได้สุทธิของนาย ข. ก็จะลดลงไปเพียง 5,000 บาท คงเหลือเงินได้สุทธิ 295,000[327] บาท และเสียภาษีจำนวน 7,250[328] บาท จะเห็นได้ว่านาย ข. เสียภาษีต่ำลงเพียง 250[329] บาท เท่ากับว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในกรณีนี้คือ 250 บาท

จะเห็นได้ว่า แม้นาย ก. และนาย ข. จะมีเงินได้ที่เท่าเทียมกัน แต่ปัจจัยต่าง ๆ ระหว่างนาย ก. และนาย ข. แตกต่างกัน ส่งผลให้นาย ก. สามารถบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้เต็มจำนวน แต่นาย ข. ไม่สามารถบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้เต็มจำนวน นำมาซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่นาย ก. และนาย ข. ได้รับ

---

[322] (150,000 x 0) + (150,000 x 5%).

[323] (300,000 – 15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[324] (150,000 x 0) + (135,000 x 5%).

[325] (7,500 – 6,750).

[326] (150,000 x 0) + (150,000 x 5%).

[327] (300,000 –5,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์)).

[328] (150,000 x 0) + (145,000 x 5%).

[329] (7,500 – 7,250).

แตกต่างกัน และนำมาซึ่งการเสียภาษีในจำนวนที่ไม่เท่ากัน แม้นาย ก. และนาย ข. จะมีเงินได้ที่เท่าเทียมกันก็ตาม

ข้อสังเกต การบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้ไม่เต็มจำนวนเพดานค่าลดหย่อน 15,000 บาท อาจเกิดจากปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งเป็นเหตุผลเฉพาะส่วนบุคคล แต่อย่างไรก็ดี การบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวนที่แตกต่างกันย่อมส่งผลกระทบต่อสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับที่แตกต่างกัน และนำมาซึ่งการที่บุคคลผู้มีเงินได้ที่เท่าเทียมกันอาจเสียภาษีในจำนวนที่ไม่เท่าเทียมกันได้

สรุป หากต้องการให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี มาตรการค่าลดหย่อนดังกล่าวต้องเป็นมาตรการที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีระหว่างบุคคลผู้มีฐานะที่เท่าเทียมกัน ให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ใกล้เคียงกันมากที่สุด กล่าวคือ แม้จะไม่สามารถเข้าถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อการบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของแต่ละบุคคลได้ แต่ผู้วิจัยเห็นว่า หากปรับลดเพดานค่าลดหย่อนให้ต่ำลงจะสามารถลดความเหลื่อมล้ำและช่องว่างของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แต่ละบุคคลจะได้รับให้แคบลง อีกทั้ง ยังเป็นการเพิ่มโอกาสให้บุคคลทุกชนชั้นสามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยมากยิ่งขึ้น

4.2 ปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

หลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีแบ่งออกเป็น 2 หลักการ คือ 1. หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Efficiency In Tax Administration and Compliance) และ 2. หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) หรือความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ โดยหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีก็มีความสำคัญไม่แพ้กันกับหลักความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ทั้งนี้ เพราะระบบการจัดเก็บภาษีที่ดีไม่อาจแสวงหาแต่เพียงความเป็นธรรมโดยไม่คำนึงถึงประสิทธิภาพในทางภาษีได้

อย่างไรก็ดี ระบบการจัดเก็บภาษีที่ดีจำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงความมีประสิทธิภาพประกอบด้วย หากระบบการจัดเก็บภาษีคำนึงถึงแต่ความเป็นธรรมโดยไม่คำนึงถึงประสิทธิภาพ

ในทางภาษี ระบบการจัดเก็บภาษีนั้นย่อมไม่อาจแสวงหาประสิทธิภาพในทางภาษีได้เลย และอาจนำมาซึ่งความเสี่ยงที่ประชาชนจะถูกบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้โดยง่าย นำมาซึ่งการหาหนทางเพื่อหลบหลีก (Tax Evasion) หรือหลบหนีภาษี (Tax Avoidance) เพื่อเลี่ยงการเข้าสู่ระบบภาษี ท้ายที่สุดส่งผลกระทบต่อไกไลของระบบเศรษฐกิจและรายได้ของรัฐต่อไป

ดังนั้น จึงจำเป็นต้องศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์โดยนำเอาหลักความมีประสิทธิภาพมาใช้ประกอบการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ส่งผลกระทบเป็นอย่างไรต่อหลักความมีประสิทธิภาพ มีประเด็นต้องพิจารณา ดังนี้

(1) พิจารณาผลกระทบค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

(2) พิจารณาผลกระทบค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.2.1 ผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี คือ ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อการจัดเก็บภาษีมีต้นทุนที่ต่ำที่สุด ทั้งต้นทุนในส่วนของภาครัฐในฐานะผู้จัดเก็บภาษีและต้นทุนในส่วนของประชาชนในฐานะผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ต้นทุนของรัฐในการจัดเก็บภาษี คือ ทุกสิ่งที่อย่างที่เสียไปหรือใช้ไปเพื่อการจัดเก็บภาษีล้วนเป็นต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐทั้งสิ้น โดยต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐจะต้องต่ำที่สุดเมื่อเทียบกับรายได้ของรัฐที่รัฐสามารถหาได้ ทั้งนี้ เพื่อให้รัฐมีรายได้อันเกิดมาการจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยมากที่สุด หากต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้นสูงย่อมส่งผลต่อรายได้ของรัฐที่ลดลง อันมีผลมาจากค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ถูกจ่ายออกไปเพื่อเป็นต้นทุนในการหามาซึ่งรายได้ของรัฐ อาทิ ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมความรู้ให้แก่เจ้าหน้าที่ของรัฐ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี อีกสิ่งหนึ่งที่สำคัญไม่แพ้กัน คือ ต้นทุนในการมีส่วนร่วมของประชาชนในฐานะผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีก็ต้องมีต้นทุนที่ต่ำที่สุดด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ เพื่อสร้างจูงใจและความสมัครใจในการเข้าสู่ระบบภาษีของประชาชน หากต้นทุนในการมีส่วนร่วมเพื่อเสียภาษีของประชาชนนั้น

สูงย่อมส่งผลให้ประชาชนขาดแรงจูงใจและขาดความสมัครใจที่จะประกอบกิจกรรมเพื่อให้ตนต้องเข้าสู่ระบบภาษีเพื่อเสียภาษี อีกทั้ง ยังเป็นการสร้างทัศนคติในแง่ลบต่อประชาชนซึ่งประชาชนอาจพยายามหาวิธีการเพื่อหลบหลีกหรือหลบหนีภาษีได้ โดยต้นทุนต่าง ๆ ที่เสียไปเพื่อการมีส่วนร่วมของประชาชน ได้แก่ ค่าเดินทาง ค่าเสียเวลา หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ประชาชนต้องเสียไปเพื่อการมีส่วนร่วมในการเสียภาษี ฯลฯ

ดังนั้น ระบบการจัดเก็บภาษีจะสอดคล้องและเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีได้ มาตรการค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จำเป็นต้องเป็นมาตรการที่นำมาใช้ด้วยวิธีที่ก่อให้เกิดต้นทุนค่าใช้จ่ายทั้งในส่วนของภาครัฐและประชาชนให้น้อยที่สุด กล่าวคือ ต้องทำให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถนำไปใช้ได้อย่างสะดวกที่สุด ง่ายที่สุด และประหยัดที่สุด เปรียบเสมือนการถอนขนห่านต้องกระทำโดยห่านต้องเจ็บตัวน้อยที่สุด

จากการศึกษาและวิเคราะห์ ผู้วิจัยพบว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มีทั้งผลกระทบในเชิงบวกและผลกระทบในเชิงลบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ซึ่งผู้วิจัยขออธิบาย ดังนี้

ผลกระทบเชิงบวก ข้อดีของการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี คือ การนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) มาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อสร้างแรงจูงใจและความสมัครใจ รวมไปถึงสร้างทัศนคติที่ดีให้แก่ประชาชน เพื่อจูงใจให้ประชาชนหันมาเข้าสู่ระบบภาษีและนำมาซึ่งรายได้ของรัฐที่เพิ่มมากขึ้น โดยค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถนำมาใช้ได้ในกรณีที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งไม่อาจได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนประเภทอื่น เนื่องจากปัจจัยและความต้องการของแต่ละบุคคลที่แตกต่างกัน อาทิเช่น สภาพความเป็นอยู่ สิ่งแวดล้อม ความรู้ความเข้าใจ หรือทัศนคติ ฯลฯ

ดังนั้น ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จะเป็นอีกทางเลือกหนึ่งในการเข้าถึงสิทธิประโยชน์ในทางภาษีที่รัฐมอบให้ และส่งผลที่ดีต่อทัศนคติของประชาชนในการเข้าสู่ระบบภาษี เมื่อประชาชนมีทัศนคติที่ดีต่อระบบภาษี ย่อมเป็นการลดความเสี่ยงและโอกาสในการหลบ

หลีกหรือหลบหนีภาษี ซึ่งรัฐไม่จำเป็นต้องเพิ่มต้นทุนค่าใช้จ่ายในการหามาตรการต่าง ๆ มาเพื่อป้องกัน และท้ายที่สุด แม้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จะส่งผลโดยตรงต่อฐานภาษีของรัฐ แต่อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่าหากประชาชนให้ความสมัครใจและมีทัศนคติที่ดีต่อระบบภาษีแล้วนั้น ย่อมส่งผลกระทบที่ดีกว่าต่อรายได้ของรัฐและเป็นไปอย่างมั่นคงและยั่งยืนอีกด้วย

ตัวอย่างที่ 12 นาย ก. มีอาชีพค้าขายและมีรายได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษี แต่นาย ก. หลีกเลี่ยงภาษีโดยการปกปิดรายได้ที่แท้จริงมาโดยตลอด เนื่องจากนาย ก. คิดว่าตนเองเสียเปรียบคนอื่นเพราะตนเองไม่มีสิทธิในทางภาษีอื่นใดที่จะนำมาใช้เพื่อลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น การที่นาย ก. ไม่ได้กู้ยืมเงินเพื่อซื้อที่อยู่อาศัย จึงไม่อาจได้รับซึ่งสิทธิค่าลดหย่อนดอกเบี้ยบ้าน[330] หรือการที่นาย ก. ไม่ชอบการท่องเที่ยว จึงไม่อาจได้รับซึ่งสิทธิค่าลดหย่อนในการท่องเที่ยว[331] หรือสิทธิประโยชน์อื่นใด ดังนั้น นาย ก. จึงพยายามหาวิธีหลบหนีภาษีมาโดยตลอด แต่เมื่อกฎหมายเปิดโอกาสให้สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มาใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ส่งผลให้นาย ก. มีช่องทางที่เพิ่มเข้ามาในการบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อให้ตนสามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีและได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนได้เท่าเทียมกับบุคคลอื่น กรณีนี้ถือเป็นการสร้างแรงจูงใจและความสมัครใจไปจนถึงทัศนคติที่ดีเพื่อให้นาย ก. หันมาเข้าสู่ระบบภาษีได้

ตัวอย่างที่ 13 เดิมประเทศไทยมีรายได้ที่เกิดจากภาษีปีละ 1 หมื่นล้านบาท คำนวณจากประชาชนทุกคนทั้งผู้ที่เสียภาษีและปกปิดรายได้ไม่เสียภาษี แต่เมื่อกฎหมายเปิดโอกาสให้สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มาใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ แม้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนดังกล่าวจะส่งผลโดยตรงต่อฐานภาษีของรัฐซึ่งทำให้รายได้ของรัฐลดลง แต่ในทางกลับกัน ย่อมเป็นการสร้างแรงจูงใจและความสมัครใจ ไปจนถึงทัศนคติที่ดีให้แก่ประชาชนที่อยู่นอกระบบภาษีให้หันมาเข้าสู่ระบบภาษี กรณีนี้ถือเป็นการลดต้นทุนค่าใช้จ่ายของรัฐเพื่อหามาตรการมาเพื่อป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น อีกทั้ง ผู้วิจัยเชื่อว่ากรณีดังกล่าวจะสามารถส่งผลกระทบที่ดีต่อรายได้ของรัฐที่มากกว่าปีละ 1 หมื่นล้านบาท และเป็นไปอย่างมั่นคงและยั่งยืนอีกด้วย

---

[330] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (1)(ซ), กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509), ข้อ 2 (52) (53) (59).

[331] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (17), กฎกระทรวงฉบับที่ 344 (พ.ศ. 2562).

ข้อสังเกต ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อสร้างแรงจูงใจ ความสมัครใจ และทัศนคติที่ดีต่อระบบภาษีให้แก่ประชาชนได้ เมื่อประชาชนมีทัศนคติที่ดีต่อระบบภาษีแล้วนั้น ย่อมเป็นการลดโอกาสและความเสี่ยงในการที่ประชาชนจะคิดหลบหลีกหรือหลบหนีภาษี ดังนั้น รัฐก็ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องเพิ่มต้นทุนในการหามาตรการต่าง ๆ มาเพื่อป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น นำมาซึ่งประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่ดียิ่งขึ้น อีกทั้ง ยังสอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีอีกด้วย

ผลกระทบเชิงลบ แม้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) จะมีข้อดีตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปแล้วในข้างต้น อย่างไรก็ดี ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ก็มีผลกระทบในเชิงลบซึ่งเป็นผลกระทบในอีกมุมมองหนึ่งต่อหลักความมีประสิทธิในการจัดเก็บภาษีตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ เนื่องจากเมื่อกฎหมายภาษีอากรเพิ่มบทบัญญัติในการลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ส่งผลให้ประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องจำเป็นต้องเพิ่มบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อประกอบการบังคับใช้ อาทิ กฎเกณฑ์ กฎระเบียบ ข้อบังคับ เงื่อนไข วิธีการ ฯลฯ เพื่อเป็นแนวทางในการบังคับใช้และปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง

ดังนั้น การเพิ่มบทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จึงถือเป็นการเพิ่มความยุ่งยากซับซ้อนและเป็นการเพิ่มต้นทุนให้แก่ระบบการจัดเก็บภาษี ทั้งในด้านของการปฏิบัติตามของประชาชนไปจนถึงการตีความเพื่อใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่ ทั้งนี้ เมื่อกฎหมายมีความยุ่งยากซับซ้อนต่อความเข้าใจและยากต่อการปฏิบัติตาม ย่อมส่งผลให้กฎหมายเกิดช่องโหว่ที่ตามมาในการที่บุคคลผู้มีความไม่สุจริตอาจนำช่องโหว่เหล่านั้นมาใช้เพื่อเป็นหนทางให้ตนไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลง ซึ่งการจะปิดช่องโหว่เหล่านั้นจำเป็นต้องเพิ่มมาตรการต่าง ๆ เข้ามาเพื่ออุดช่องโหว่ที่เกิดขึ้น อาทิ มาตรการเสริมสร้างความรู้ความเข้าใจสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ให้แก่ประชาชนไปจนถึงเจ้าหน้าที่ของภาครัฐ เป็นต้น การเพิ่มมาตรการเช่นนี้ถือเป็นการเพิ่มต้นทุนค่าใช้จ่ายให้แก่รัฐ ตลอดจนเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายให้แก่ประชาชน นำมาซึ่งรายได้ของรัฐที่ลดลง

ด้วยเหตุนี้ผู้วิจัยจึงเห็นว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในบางมุมก็ไม่อาจสอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีได้อย่างที่ควรจะเป็น

ตัวอย่างที่ 14 เดิมกฎหมายภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีได้เองผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์แต่เมื่อกฎหมายเพิ่มมาตรการค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ การจะใช้สิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจำเป็นต้องกระทำตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ซึ่งก็คือ ผู้ซื้อต้องติดต่อผู้ขายเพื่อขอใบกำกับภาษีหรือใบเสร็จรับเงินเต็มรูปแบบ ทั้งนี้ เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348) กรณีดังกล่าวถือเป็นการเพิ่มความยุ่งยากซับซ้อนและภาระขั้นตอนซึ่งถือเป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายของประชาชน และเป็นการเพิ่มต้นทุนให้แก่เจ้าหน้าที่ในการตีความกฎหมายเพื่อให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี

จะเห็นได้ว่า เมื่อกฎหมายไม่อาจตีความและบังคับใช้ได้โดยง่าย ย่อมส่งผลให้การคำนวณภาระภาษีเพื่อคาดการณ์ผลลัพธ์ที่จะเกิดขึ้นในทางภาษีมีความยุ่งยากและซับซ้อนยิ่งขึ้น เป็นเหตุให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไม่อาจสอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีได้ รวมไปถึงไม่มีความแน่นอนชัดเจนตามหลักความแน่นอน (Certainty) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีอีกด้วย

ตัวอย่างที่ 15 กรณีผู้เสียภาษีมีค่าใช้จ่ายในการซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จริง แต่เป็นจำนวนที่เล็กน้อยเมื่อเทียบกับเพดานค่าลดหย่อนที่รัฐมอบให้ตามที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ ซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไม่เต็มจำนวน 15,000 บาท ดังนั้น ผู้ซื้ออาจทำข้อตกลงกับผู้ขายหรือเจ้าของผลิตภัณฑ์เพื่อให้ผู้ขายหรือเจ้าของผลิตภัณฑ์ออกใบเสร็จค่าใช้จ่ายในการซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เต็มจำนวน ทั้งนี้ เพื่อให้ตนได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มากที่สุด

จะเห็นได้ว่า กรณีดังกล่าวเมื่อกฎหมายมีความยุ่งยากซับซ้อน ผลลัพธ์ที่ตามมา คือ ช่องโหว่หรือช่องว่างในการหลบหลีกหรือหลบหนีภาษีซึ่งถือเป็นการลดรายได้ของรัฐที่รัฐควรจะได้รับ อีกทั้ง การจะอุดช่องโหว่เหล่านั้น รัฐจำเป็นที่จะต้องเพิ่มบทบัญญัติแห่งกฎหมายออกมาบังคับใช้

และกรณีนี้เองจึงถือเป็นการเพิ่มต้นทุนให้แก่รัฐในการหามาตรการต่าง ๆ มาเพื่อป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในอีกทางหนึ่ง

ข้อสังเกต เมื่อกฎหมายเพิ่มบทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ บทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องจำเป็นต้องเพิ่มบทบัญญัติต่าง ๆ มาเพื่อประกอบการบังคับใช้ อาทิ ใบกำกำภาษีหรือใบเสร็จเต็มรูปแบบ หรือประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348 เป็นต้น ส่งผลให้กฎหมายมีความยุ่งยากซับซ้อนในการบังคับใช้มากยิ่งขึ้น และเมื่อกฎหมายมีความยุ่งยากซับซ้อน นำมาซึ่งช่องโหว่ของกฎหมายที่ตามมา อาทิ การปลอมแปลงใบกำกับภาษีหรือใบเสร็จ เป็นต้น และหากรัฐมีความต้องการที่จะปิดช่องโหว่เหล่านั้น รัฐก็ต้องเพิ่มมาตรการต่าง ๆ เข้ามาเพื่ออุดช่องโหว่ที่เกิดขึ้น กรณีนี้เองถือเป็นการเพิ่มต้นทุนให้แก่รัฐโดยใช่เหตุและนำมาซึ่งรายได้ของรัฐที่ลดลง

สรุป หากต้องการให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี มาตรการค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต้องเป็นมาตรการที่มีความยุ่งยากและซับซ้อนน้อยที่สุด กล่าวคือ ต้องสะดวกที่สุด ง่ายที่สุด ประเวลาที่สุด และน้อยที่สุด ฯลฯ

อย่างไรก็ดี การจะแก้ไขบทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) คงเป็นเรื่องที่ยุ่งยากซับซ้อนและกระทำได้โดยยาก อีกทั้ง ยังเป็นการเพิ่มต้นทุนค่าใช้จ่ายให้แก่รัฐในอีกทางหนึ่งอีกด้วย ดังนั้น ทางแก้ที่ดีที่สุดสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่ผู้วิจัยเห็นว่าเหมาะสมที่สุด คือ การปรับลดเพดานค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ให้ต่ำลง ทั้งนี้เพื่อสร้างแรงจูงใจ ความสมัครใจ ไปจนถึงทัศนคติที่ดีต่อประชาชน และจัดให้มีมาตรการให้ความรู้ความเข้าใจแก่ประชาชนถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนดังกล่าว แม้การกระทำเช่นนี้จะเป็นการเพิ่มต้นทุนค่าใช้จ่ายให้แก่รัฐและประชาชนในระยะสั้น แต่ในระยะยาวผู้วิจัยเห็นว่าย่อมส่งผลที่ดีกว่าต่อรายได้ของรัฐที่มากขึ้น อีกทั้ง ยังเป็นไปอย่างมั่นคงและยั่งยืนอีกด้วย

4.2.2 ผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ คือ ระบบการจัดเก็บภาษีต้องไม่ก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจหรืออาจก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจแต่น้อยที่สุดแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

หรืออาจก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชน โดยจูงใจให้ประชาชนตัดสินใจไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีต้องไม่ไปกระทบความตั้งใจของประชาชนในการประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ในทางเศรษฐกิจ หรืออาจกระทบความตั้งใจของประชาชนในการประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ในทางเศรษฐกิจแต่ต้องน้อยที่สุด หากการจัดเก็บภาษีเป็นต้นเหตุหรือมีแนวโน้มว่าสามารถจูงใจให้ประชาชนตัดสินใจไม่ประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ในทางเศรษฐกิจหรือประกอบกิจกรรมที่จะไม่ถูกจัดเก็บภาษีหรือประกอบกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าในอีกกิจกรรม กรณีดังกล่าวถือเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชน นำมาซึ่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่เรียกว่า “ปรากฏการณ์ยับยั้งการสร้างรายได้” นำไปสู่ “ปรากฏการณ์ลดรายได้จากการจัดเก็บภาษี” และนำไปสู่ “ความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ”

ดังนั้น หากต้องการให้ระบบการจัดเก็บภาษีสอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ มาตรการในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต้องเป็นมาตรการที่นำมาใช้ในลักษณะที่มีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือ นำมาใช้แล้วส่งผลกระทบต่อกลไกการทำงานของระบบเศรษฐกิจน้อยที่สุด เพื่อสร้างแรงจูงใจให้ประชาชนเกิดความสมัครใจที่จะเข้าสู่ระบบภาษีโดยไม่เป็นการบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนหรืออาจบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนแต่น้อยที่สุด ทั้งนี้เพื่อบรรลุซึ่งวัตถุประสงค์ของความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ คือ เพื่ออำนวยรายได้ให้แก่รัฐอย่างพอเพียงและเพื่อให้ระบบเศรษฐกิจเดินหน้าขับเคลื่อนต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด

จากการศึกษาและวิเคราะห์ ผู้วิจัยพบว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มีผลกระทบทั้งในเชิงบวกและผลกระทบในเชิงลบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ซึ่งผู้วิจัยขออธิบายดังนี้

ผลกระทบเชิงบวก ข้อดีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ผู้วิจัยขอแบ่งออกเป็น 3 ประการ ดังนี้

ประการที่ 1 ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถนำมาใช้เพื่อเป็นเครื่องมือในการสร้างแรงจูงใจ ความสมัครใจ และทัศนคติที่ดีแก่ประชาชน เพื่อให้ประชาชน

สามารถเข้าถึงและได้รับซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ อันจะส่งผลกระทบที่ดีต่อการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนโดยไม่เป็นการบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชน

ประการที่ 2 ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถบรรลุซึ่งวัตถุประสงค์ของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP) โดยการช่วยเหลือประชาชนในระดับรากหญ้าและช่วยเหลือซึ่งผลิตภัณฑ์ภายในชุมชน และเมื่อประชาชนในระดับรากหญ้าซึ่งถือเป็นประชากรส่วนใหญ่ของประเทศมีรายได้ที่เพิ่มมากขึ้น ย่อมส่งผลกระทบที่ดียิ่งขึ้นต่อระบบการขับเคลื่อนเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ประการที่ 3 ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถนำมาใช้เพื่ออำนวยรายได้ให้แก่รัฐได้ แม้ว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จะเป็นตัวบรรเทาภาระภาษี (Tax Reliefs) ที่ทำหน้าที่กัดกร่อนฐานภาษี (Tax Base) ของรัฐให้แคบลงและนำมาซึ่งรายได้ของรัฐที่ลดลง

อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่าเมื่อประชาชนมีทัศนคติที่ดีต่อระบบภาษีนำมาซึ่งความสมัครใจในการเข้าสู่ระบบภาษีของประชาชน ประชาชนในระดับรากหญ้าซึ่งถือเป็นประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศก็จะมีรายได้ที่เพิ่มมากขึ้น อีกทั้ง ยังมีกำลังในการจับจ่ายใช้สอยมากยิ่งขึ้น ย่อมส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่เกิดจากการอุดหนุนของประชาชนเหล่านี้ที่เพิ่มขึ้นซึ่งถือว่าเป็นแรงขับเคลื่อนเศรษฐกิจที่มาจากประชาชนในระดับรากหญ้าซึ่งส่งผลต่อรายได้ของรัฐไม่มากก็น้อย

ด้วยเหตุผล 3 ประการข้างต้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่าในบางมุมมองสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ก็มีความสอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ซึ่งก็คือ สามารถอำนวยรายได้ให้แก่รัฐได้ ถึงแม้ว่ารายได้ดังกล่าวจะไม่ได้เกิดจากภาษีโดยตรง แต่รายได้ที่อาจได้รับจากการอุดหนุนของประชาชนในด้านอื่น ๆ ย่อมส่งผลกระทบที่ดีกว่าต่อประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจในภาพรวมไม่มากก็น้อย

ดังนั้น หากไม่มีมาตรการค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ อาจส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจให้ประชาชนไม่อยากประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจเพราะเกรงว่าเมื่อตนประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจแล้วนั้น จะไม่มีมาตรการใด ๆ เข้ามารองรับหรือให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อเป็นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีให้แก่ตน ท้ายที่สุดอาจนำไปสู่ความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ(Deadweight Loss)

ตัวอย่างที่ 16 นาย ก. เป็นคนรักเด็ก มีนิสัยชอบซื้อขนมทุกประเภทเพื่อไปบริจาคให้แก่เด็ก ๆ โดยปกตินาย ก. จะซื้อขนมจากร้านค้าทั่วไป แต่เมื่อนาย ก. ทราบว่ามีค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์และมีขนมบางประเภทที่เป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ นาย ก. จึงเปลี่ยนความคิดและหันมาบริโภคสินค้าประเภทขนมซึ่งเป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ณ ช่วงเวลานั้น เพราะนาย ก. ทราบดีว่าจะสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าที่เป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มาใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้

ตัวอย่างที่ 17 (อ้างอิงตัวอย่างที่ 16) เมื่อสินค้าประเภทขนมหรือสินค้าประเภทอื่นใดที่เป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้รับความนิยมเพิ่มมากขึ้น ส่งผลให้อุตสาหกรรมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ไปจนถึงผู้คนในชุมชนผู้ผลิตสินค้าฯ ซึ่งถือเป็นบุคคลในระดับรากหญ้ามีรายได้มากยิ่งขึ้น นำมาซึ่งการจับจ่ายใช้สอยที่มากยิ่งขึ้น และส่งผลกระทบต่อการขับเคลื่อนเศรษฐกิจที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น

ข้อสังเกต ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถสร้างแรงจูงใจและทัศนคติที่ดีต่อประชาชนเพื่อให้ประชาชนเกิดความสมัครใจหันมาเข้าสู่ระบบภาษีและบริโภคสินค้าฯเพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี อีกทั้ง ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ยังสามารถบรรลุซึ่งวัตถุประสงค์ของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP) และท้ายที่สุด เมื่อประชาชนในระดับรากหญ้าซึ่งถือเป็นประชากรส่วนใหญ่ของประเทศมีกำลังในการจับจ่ายใช้สอยมากยิ่งขึ้น ย่อมส่งผลกระทบที่ดียิ่งขึ้นต่อประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ผลกระทบเชิงลบ ข้อเสียสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ผู้วิจัยขอแยกอธิบายออกเป็น 2 ประเด็น ดังนี้

1) แม้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จะสามารถสร้างแรงจูงให้แก่ประชาชนเพื่อให้ประชาชนเกิดความสมัครใจหันมาบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อเข้าสู่ระบบภาษีได้นั้น แต่อย่างไรก็ดี มีความเป็นไปได้ว่าผลกระทบในทางตรงกันข้ามซึ่งเป็นข้อเสียสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ คือ สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัฐมอบให้เมื่อเปรียบเทียบกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงที่ประชาชนได้รับเมื่อคำนวณแล้วไม่คุ้มค่า ทั้งนี้เนื่องจากจำนวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงที่ได้รับขึ้นอยู่กับจำนวนการบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์และอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละบุคคล

ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ก็สามารถไปบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนได้เช่นกัน โดยค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มีแนวโน้มว่าจะส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนผู้มีรายได้น้อยที่สูงกว่าบุคคลผู้มีรายได้มาก ทั้งนี้ เนื่องจากบุคคลผู้มีรายได้น้อยจะมีอัตราภาษีอยู่เพียงร้อยละ 5 – 10% แม้บุคคลกลุ่มดังกล่าวจะบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เต็มจำนวน สิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงสุดที่บุคคลกลุ่มดังกล่าวจะได้รับมีเพียง 750 – 1,500 บาท เมื่อคำนวณประกอบกับต้นทุนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เสียไปเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีแล้วไม่คุ้มค่า อีกทั้ง โอกาสในการเข้าถึงและบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ให้เต็มจำนวนเพดานค่าลดหย่อนเพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงสุดสำหรับผู้มีรายได้น้อยคงเป็นเรื่องยากเมื่อเทียบกับบุคคลผู้มีรายได้สูง ทั้งนี้ เนื่องจากปัจจัยต่าง ๆ ของแต่ละบุคคลย่อมส่งผลกระทบต่อโอกาสในการเข้าถึงและบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้เต็มจำนวนที่แตกต่างกัน

ด้วยเหตุนี้ ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จึงสามารถไปบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนได้ ทว่าจะส่งผลกระทบต่อบุคคลผู้มีรายได้น้อยหรือคนจนที่มากกว่า ทั้งนี้ เนื่องจากความไม่คุ้มค่าสำหรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับต่อต้นทุนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เสียไปเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ฯประกอบกับความไม่เท่าเทียมกันของสิทธิประโยชน์ทางภาษีระหว่างคนจนและคนรวย

2) ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์อาจไปทำลายความเป็นกลางทางเศรษฐกิจได้ เนื่องจากเมื่อประชาชนหันมาบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากขึ้น ย่อมส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจในการบริโภคสินค้าประเภทอื่นที่ไม่ใช่สินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ถูกบิดเบือนไป และส่งผลให้สินค้าประเภทนั้น ๆ เกิดการชะลอตัวทางเศรษฐกิจ และท้ายที่สุดย่อมส่งผลกระทบต่อกลไกการทำงานของตลาดและระบบเศรษฐกิจไม่มากก็น้อย

ตัวอย่างที่ 18 (อ้างอิงตัวอย่างที่ 2) เมื่อนาย ข. เห็นว่าการที่ตนบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จำนวน 15,000 บาท ตนสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงเพียงจำนวน

750[332] บาท แต่นาย ก. ที่บริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวนเช่นเดียวกันกับตน กลับได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นจำนวน 4,500[333] บาท ซึ่งมากกว่าตนจำนวน 3,750[334]

จะเห็นได้ว่า แม้นาย ก. และนาย ข. จะบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจำนวนเดียวกัน ทว่าสิทธิประโยชน์ที่นาย ก. และนาย ข. ได้รับ กลับแตกต่างกัน จึงเป็นเหตุให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถไปบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของนาย ข. ให้นาย ข. ไม่พยายามบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือไม่พยายามประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจเพื่อให้ตนต้องอยู่ในข่ายที่เสียภาษี เพราะเกรงว่าสิทธิประโยชน์ที่ตนได้รับเพียง 750 บาทนั้น เมื่อคำนวณกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ซึ่งเป็นต้นทุนในการหามาซึ่งสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์แล้วไม่คุ้มค่า อีกทั้ง สิทธิประโยชน์ที่ตนได้รับนั้นมีความไม่เท่าเทียมกันระหว่างตนซึ่งเป็นคนจนกับนาย ก. ซึ่งเป็นคนรวย

ตัวอย่างที่ 19 (อ้างอิงตัวอย่างที่ 16 และ 17) เมื่อนาย ก. หันมาบริโภคสินค้าประเภทขนมที่เป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ในทางกลับกัน ย่อมส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจในการบริโภคสินค้าประเภทขนมที่ไม่เป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ รวมไปถึงสินค้าชนิดอื่นใดที่ไม่เป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ เนื่องจากสินค้าเหล่านั้นไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ดังนั้น ท้ายที่สุดอาจส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่มาจากสินค้าหรืออุตสาหกรรมอื่น และส่งผลกระทบต่อกลไกการทำงานของตลาดไปจนถึงเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ไม่มากก็น้อย

ข้อสังเกต แม้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จะสามารถสร้างแรงจูงใจไปจนถึงสร้างความสมัครใจให้ประชาชนหันมาเข้าสู่ระบบภาษีได้ แต่ในทางตรงกันข้าม ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ก็สามารถบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนได้เช่นเดียวกัน อีกทั้ง อาจส่งผลกระทบต่อกลไกการทำงานของตลาดและประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจได้ไม่มากก็น้อย

---

[332] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์) x 5% (อัตราภาษีฯของนาย ข.))

[333] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์) x 30% (อัตราภาษีฯของนาย ก.))

[334] (4,500 – 750)

สรุป หากต้องการให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มิใช่เพียงการลดโอกาสในการบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนได้เท่านั้น ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จำเป็นต้องมีความยุติธรรมและความเป็นธรรมประกอบด้วยเสมอ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการสร้างแรงจูงใจและทัศนคติที่ดีต่อระบบภาษีให้แก่ประชาชนและประชาชนจะเป็นผู้ตัดสินใจเองโดยปราศจากการถูกบิดเบือน ท้ายที่สุดเมื่อค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มีความเป็นธรรมและประสิทธิภาพที่เพียงพอ ย่อมส่งผลกระทบที่ดียิ่งขึ้นต่อระบบภาษี ตลอดจนส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่เป็นไปอย่างมั่นคงและอย่างยั่งยืน

อย่างไรก็ดี จากการศึกษาประเด็นปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ต่อหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ดีไม่อาจคำนึงถึงหลักการใดหลักการหนึ่งเพียงหลักการเดียวได้เท่านั้น กล่าวคือ หากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มุ่งเน้นแต่หลักความเป็นธรรม ย่อมส่งผลให้ประสิทธิภาพต่อระบบภาษีลดลง หรือหากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มุ่งเน้นแต่หลักความมีประสิทธิภาพย่อมส่งผลให้ความเป็นธรรมหรือความยุติธรรมลดน้อยลงเช่นกัน

ดังนั้น ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จำเป็นที่จะต้องนำหลักการทั้ง 2 หลักการ มาประกอบใช้กันอย่างเหมาะสม โดยทางออกที่ผู้วิจัยเห็นว่ามีแนวโน้มที่ควรจะเป็นมากที่สุดสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ คือ ต้องหาจุดเหมาะสมหรือจุดสมดุลกันระหว่างหลักการทั้งสอง กล่าวคือ ในบางครั้งอาจจำเป็นที่จะต้องยอมให้ความยุติธรรมลดลงเพื่อสร้างประสิทธิภาพ หรืออาจต้องยอมให้ประสิทธิภาพลดลงเพื่อสร้างความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น ซึ่งผู้วิจัยจะสรุปและเสนอแนะแนวทางที่เหมาะสมที่สุดสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในบทที่ 5 ต่อไป

บทที่ 5

บทสรุป และข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาประเด็นปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ.2562) ต่อหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ผู้วิจัยสรุปได้ว่า ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในกรณีของความเป็นธรรม ค่าลดหย่อนดังกล่าวยังคงมีความไม่สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรมอย่างที่ควรจะเป็น ด้วยเหตุผลที่ผู้วิจัยมองว่าจำนวนเพดานค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ 15,000 บาท ถือเป็นจำนวนที่สูงจนเกินไป เป็นเหตุให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ดีกว่ามักตกอยู่กับบุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าหรือร่ำรวยกว่า นำมาซึ่งความเหลื่อมล้ำทางด้านสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับระหว่างคนรวยและคนจนที่ไม่เท่าเทียมกัน ท้ายที่สุด เป็นเหตุให้บุคคลผู้มีเงินได้ที่แตกต่างกันไม่สามารถเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกันและเป็นเหตุให้บุคคลผู้มีเงินได้ที่เท่าเทียมกันแต่ปัจจัยในการเข้าถึงและบริโภคสินค้าฯที่แตกต่างกันไม่สามารถเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกันหรือใกล้เคียงกันได้

กรณีต่อหลักความมีประสิทธิภาพ ผู้วิจัยสรุปได้ว่า ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ก็ยังคงมีบางประเด็นที่ผู้วิจัยมองว่าไม่สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ด้วยเหตุผลที่ว่า การเพิ่มบทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เอาไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ.2562) ถือเป็นการเพิ่มความยุ่งยากซับซ้อนให้แก่ระบบภาษี ซึ่งถือเป็นการเพิ่มต้นทุนต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีทั้งในส่วนของประชาชนในฐานะผู้เสียภาษีและในส่วนของภาครัฐในฐานะผู้จัดเก็บภาษี ประกอบกับความไม่เป็นธรรมของค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในด้านสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เอื้อประโยชน์ให้แก่คนรวยที่มากกว่า จึงเป็นเหตุให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ขาดประสิทธิภาพทั้งในด้านของการจัดเก็บภาษีและยังสามารถไปบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบ

กิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนได้ไม่มากก็น้อย ซึ่งจะขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจอีกด้วย

5.1 บทสรุป

อย่างไรก็ดี จากการศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี หลักการและแนวความคิดเพื่อส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ตลอดจนหลักการและแนวความคิดทางภาษีเพื่อส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ไม่ว่าจะเป็นหลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไปจนถึงกฎหมายภาษีของไทยเกี่ยวกับการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร กฎหมายเกี่ยวกับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) เทียบเคียงกับกฎหมายภาษีของต่างประเทศเกี่ยวกับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมทั้งบทวิเคราะห์ผลกระทบสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ผู้วิจัยสามารถสรุปผลการศึกษาพร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขบทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้ ดังต่อไปนี้

5.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีถือเป็นรากฐานและเบื้องหลังของแนวความคิดในการออกแบบระบบภาษีหรือการบังคับใช้กฎหมายภาษีภายใต้หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เพื่อสร้างระบบภาษีให้มีความสอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ทั้งนี้ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่สังคมส่วนรวม โดยวัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษี คือ เพื่ออำนวยรายได้ให้แก่รัฐ เพื่อที่รัฐจะนำรายได้นั้นไปจัดสรรผลประโยชน์ให้แก่ประชาชนในทางอ้อม ที่เรียกว่า “บริการสาธารณะ”

อย่างไรก็ดี วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมิได้มีเพียงเพื่ออำนวยรายได้ให้แก่รัฐเพียงอย่างเดียวเท่านั้น การจัดเก็บภาษียังมีวัตถุประสงค์อื่นอีกหลายประการ อาทิเช่น เพื่อการกระจายรายได้และสร้างความเป็นธรรม เพื่อสร้างความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ตลอดจนเพื่อรักษา

เสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เป็นต้น ซึ่งวัตถุประสงค์เหล่านี้ล้วนอยู่ภายใต้หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี โดยหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี คือ หลักการที่ถูกนำมาใช้เพื่อสะท้อนวัตถุประสงค์ของระบบการจัดเก็บภาษี อีกทั้ง ยังเป็นตัวกำหนดทิศทางให้แก่ระบบการจัดเก็บภาษีว่าต้องการให้ระบบภาษีเป็นไปในทิศทางใด อาทิเช่น ต้องการความเป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรม (Equity) หรือต้องการประสิทธิภาพตามหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) เป็นต้น โดยหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีมีอยู่ด้วยกันหลายหลักการ ทั้งนี้ ตามที่ผู้วิจัยได้อธิบายไปในบทที่ 2

5.1.2 หลักการและแนวความคิดเพื่อส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

หลักการและแนวความคิดเพื่อส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เกิดจากผลกระทบของวิกฤตเศรษฐกิจไทยปีพ.ศ. 2540 ซึ่งส่งผลกระทบต่อประชาชนในระดับรากหญ้าเป็นอย่างมาก โดยรัฐบาลในสมัยนั้นได้มีความคิดริเริ่มที่จะแก้ไขปัญหาความยากจนให้แก่ประชาชนในระดับรากหญ้า ซึ่งก็คือคนในชุมชน ดังนั้น จึงได้ริเริ่มแนวความคิดของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP) และได้ดำเนินการอย่างเป็นรูปธรรมตั้งแต่ ปีพ.ศ. 2544 เป็นต้นมา

โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP) เป็นโครงการที่มีนโยบายเพื่อช่วยเหลือและแก้ไขปัญหาความยากจนให้แก่คนในชุมชนในระดับรากหญ้าด้วยวิธีการให้คนในชุมชนนำภูมิปัญญาท้องถิ่นมาพัฒนาเป็นสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OTOP) และรัฐได้จัดให้มีมาตรการต่าง ๆ ในการให้ความช่วยเหลือและสนับสนุนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ทั้งนี้ เพื่อบรรลุซึ่งวัตถุประสงค์ของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

อย่างไรก็ดี มาตรการช่วยเหลือและสนับสนุนต่าง ๆ ของรัฐจะไม่เป็นการให้ความช่วยเหลือในตรงทาง แต่จะเป็นการให้ความช่วยเหลือในทางอ้อมเป็นหลัก ทั้งนี้ เพราะเกรงว่าการช่วยเหลือในทางตรงจะไปทำลายภูมิปัญญาและความคิดสร้างสรรค์ของคนในชุมชน โดยมาตรการช่วยเหลือและสนับสนุนต่าง ๆ ของรัฐ ได้แก่ ด้านการให้ความรู้ ด้านการลงทุน ด้านการตลาด ด้านการส่งออก ฯลฯ ตลอดจนมาตรการทางด้านภาษีสำหรับกรณีค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562)

5.1.3 หลักการและแนวความคิดทางภาษีเพื่อส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

หลักการและแนวความคิดทางภาษีเพื่อส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ เนื่องจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) เป็นค่าลดหย่อนที่นำมาใช้กับกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นสำคัญ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ภาษีที่จัดเก็บจากรายได้ของประชาชนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี[335] (Ability to Pay) กล่าวคือ ผู้มีรายได้มากคือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูง ส่วนผู้มีรายได้น้อยคือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำกว่า ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีล้วนอยู่ภายใต้โครงสร้างในทางภาษีซึ่งมีองค์ประกอบด้วยกัน 6 ประการ ได้แก่ ผู้เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี การประเมินการเสียภาษี การอุทธรณ์ภาษี เบี้ยปรับเงินเพิ่มและโทษ อย่างไรก็ดี โครงสร้างภาษีทั้ง 6 ประการ สามารถนำไปใช้ได้กับภาษีทุกประเภทและโครงสร้างแต่ละประเภทก็มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันตั้งแต่ตัวผู้เสียภาษีเป็นใคร เสียภาษีในฐานภาษีใด และเสียภาษีในอัตราเท่าใด ตลอดจนหากไม่เสียภาษีจะมีเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษเป็นอย่างไร

อย่างที่ได้กล่าวไปว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บภาษีจากรายได้ของประชาชนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) และเพื่อสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง กฎหมายจึงอนุญาตให้นำเงินได้พึงประเมินไปหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนในทางภาษีก่อนนำไปคำนวณอัตราภาษี (Tax Rate) เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนในทางภาษีถือเป็นตัวบรรเทาภาระในทางภาษี (Tax Reliefs) ที่ทำหน้าที่คอยกัดกร่อนฐานภาษี (Tax Base) ของรัฐให้แคบลงนำมาซึ่งรายได้ของรัฐที่ลดลง

ตัวบรรเทาภาระภาษี (Tax Reliefs) หมายถึง วิธีการทุกชนิดที่ทำให้เกิดการลดภาระภาษีเงินได้ หรือหมายถึง การลดลงในภาระภาษีซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อสร้างแรงจูงใจ[336] โดยตัวบรรเทาภาระภาษีแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ 1) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่เป็นโครงสร้าง (Structural

---

[335] รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), น. 43.

[336] จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น. 113.

Reliefs) และ 2) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่เป็นโครงสร้าง (Non - Structural Reliefs) โดยตัวบรรเทาภาระภาษีประเภทที่ 2 ถูกเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า ค่าลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deduction) หรือรายจ่ายในทางภาษี (Tax Expenditures) ซึ่งตัวบรรเทาภาระภาษีแต่ละประเภทก็มีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน

อย่างไรก็ดี ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ซึ่งเป็นหัวข้อที่ผู้วิจัยทำการศึกษาก็ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีประเภทที่ 2 ทั้งนี้เนื่องจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มีวัตถุประสงค์ในการช่วยเหลือและสนับสนุนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ซึ่งถือเป็นกิจกรรมที่รัฐต้องการจะส่งเสริมโดยเฉพาะ ซึ่งวัตถุประสงค์เช่นนี้เข้าข่ายเป็นวัตถุประสงค์สำหรับตัวบรรเทาภาระภาษีประเภทที่ 2 ดังนั้น ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์จึงอาจเรียกได้ว่าเป็น ค่าลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deduction) หรือรายจ่ายในทางภาษี (Tax Expenditures) ก็ย่อมได้

5.1.4 กฎหมายภาษีของไทยเกี่ยวกับการส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์

อย่างที่ได้กล่าวไปว่า ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามากที่สุด คือ “ประมวลรัษฎากร” โดยประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถูกบัญญัติไว้ในลักษณะที่ 2 หมวด 3 ส่วน 2 ซึ่งมีสาระสำคัญตั้งแต่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีคือใคร หลักเกณฑ์ในการเสียภาษีเป็นอย่างไร ประเภทของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี และเสียภาษีด้วยวิธีการใดและอัตราภาษีใด ตลอดจนสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้มากน้อยเพียงใด ทั้งนี้ อยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรทั้งสิ้น

อย่างไรก็ดี บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ คือ บทบัญญัติแห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) แต่กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวนี้อยู่ภายใต้ประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (17) ว่าด้วยเรื่องของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ แม้กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวจะอยู่ภายใต้บทบัญญัติตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เงินได้เท่าที่ได้เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไม่ใช่การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีด้วยวิธีการยกเว้นเงินได้โดยไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 42 แต่อย่างใด เนื่องจากกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562)

กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขให้เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348 ว่าด้วยเรื่องของเงินได้เท่าที่ได้เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ซึ่งในข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 348 มีสาระสำคัญ คือ ให้นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (ค่าซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์) ไปคำนวณหักออกจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หลังหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว กล่าวคือ ให้นำค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไปใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั่นเอง

กฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ซึ่งมีสาระสำคัญ คือ กฎหมายให้สิทธิในการนำเงินได้เท่าที่ได้เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่รวมกันแล้วไม่เกิน 15,000 บาท ระหว่างวันที่ 30 เม.ย. 2562 – 30 มิ.ย. 2562 ไปใช้เป็นค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ทั้งนี้ เงื่อนไขเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด

โดยจำนวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่จะได้รับขึ้นอยู่กับเงินได้และอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตลอดจนจำนวนการบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของแต่ละบุคคลซึ่งจะแตกต่างกัน ซึ่งหากคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงสุดสำหรับการบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เต็มจำนวน สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงเริ่มตั้งแต่ 0[337] บาท (ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์) ไปจนถึง 5,250[338] บาท (สิทธิประโยชน์สูงสุด) และอาจมีบางกรณีที่บริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์แต่กลับไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ทั้งนี้ หากเข้าเงื่อนไขใดเงื่อนไขหนึ่ง ดังต่อไปนี้

1) บุคคลผู้มีเงินได้ในส่วนที่กฎหมายให้การยกเว้นตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร

2) บุคคลผู้มีเงินได้พึงประเมินเฉลี่ยไม่เกินเดือนละ 25,833.33 บาท (310,000 บาท ต่อปี)

---

[337] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สูงสุด x 0% (อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กฎหมายให้การยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)).

[338] (15,000 (ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สูงสุด x 35% (อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงสุด)).

3) บุคคลผู้มีเงินได้สุทธิตลอดทั้งปีรวมกันแล้วไม่เกิน 150,000 บาท

5.1.5 กฎหมายเกี่ยวกับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เทียบเคียงกฎหมายภาษีของต่างประเทศเกี่ยวกับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ตามที่ผู้วิจัยได้อธิบายไปแล้วว่า ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีประเภทที่ไม่เป็นโครงสร้าง (Non - Structural Reliefs) หรืออาจเรียกได้ว่าเป็น ค่าลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deduction) อย่างไรก็ดี จากการค้นคว้าของผู้วิจัยไม่พบว่ามีประเทศใดที่มีค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เช่นเดียวกันกับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของไทย ทั้งนี้ แม้โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OTOP) จะได้รับอิทธิพลโดยตรงมาจากโครงการหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OTOP) ของประเทศญี่ปุ่น แต่ประเทศญี่ปุ่นเองก็ไม่มีค่าลดหย่อนที่เกี่ยวกับสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เช่นเดียวกับประเทศไทย

ดังนั้น จากการศึกษาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของไทยซึ่งถือได้ว่าเป็นค่าลดหย่อนตามรายการเทียบเคียงกับค่าลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deduction) ของกฎหมายประเทศญี่ปุ่นและประเทศมาเลเซีย ผู้วิจัยสรุปได้ ดังนี้

1) แม้ประเทศญี่ปุ่นจะเป็นต้นกำเนิดโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OTOP) ของไทย แต่ประเทศญี่ปุ่นก็ไม่มีค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะรัฐบาลของประเทศญี่ปุ่นอาจไม่ได้ให้ความสำคัญหรือมีความต้องการที่จะส่งเสริมสินค้าหนึ่งหมู่บ้านหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OTOP) ของประเทศญี่ปุ่นเท่าที่ควร อย่างไรก็ดี สิ่งที่ญี่ปุ่นให้ความสำคัญ คือ ภัยพิบัติทางธรรมชาติ เนื่องจากประเทศญี่ปุ่นมีความเสี่ยงสูงที่จะเกิดภัยธรรมชาติ รัฐบาลของประเทศญี่ปุ่นจึงได้จัดให้มีมาตรการทางภาษีในการส่งเสริมด้านการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีความเสียหายที่ได้รับจากภัยพิบัติธรรมชาติเกิดขึ้น

2) ในส่วนของประเทศมาเลเซียก็ไม่พบว่ามีค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์แต่อย่างใด ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะประเทศมาเลเซียเองไม่ได้มีสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เช่นเดียวกันกับประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น อย่างไรก็ดี สิ่งที่ประเทศมาเลเซียให้ความสำคัญ คือ การเพิ่มพูนความรู้ให้แก่ประชาชนภายในประเทศ รัฐบาลของประเทศมาเลเซียจึงได้จัดให้มีมาตรการทางภาษีในการส่งเสริมด้านการเพิ่มพูนความรู้ให้แก่ประชาชน จึงได้มีมาตรการหัก

ลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีการซื้อหนังสือ นิตยสาร และวารสารเพื่อการเพิ่มพูนความรู้ไปจนถึงการซื้อคอมพิวเตอร์ทุก ๆ 3 ปีเกิดขึ้น

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ผู้วิจัยเห็นว่ามีประเด็นที่จำเป็นต้องปรับปรุงและแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดียิ่งขึ้น เนื่องจากผู้วิจัยเห็นว่าความเป็นธรรมและประสิทธิภาพของค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ยังไม่เพียงพอที่จะให้ระบบการจัดเก็บภาษีเป็นระบบการจัดเก็บภาษีที่ดีตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีได้

อย่างไรก็ดี ข้อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงและแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ผู้วิจัยเห็นว่ามีความเหมาะสมมากที่สุด คือ การปรับลดเพดานค่าลดหย่อนสูงสุดให้ต่ำลงเหลือเพียง 5,000 บาท ทั้งนี้ เพื่ออำนวยความยุติธรรมตามหลักความเป็นธรรมและเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพตามหลักความมีประสิทธิภาพให้แก่ระบบการจัดเก็บภาษีมากยิ่งขึ้น ด้วยเหตุผล ดังต่อไปนี้

1) ประเด็นปัญหาสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง คือ สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มากกว่ามักตกอยู่กับบุคคลผู้มีเงินได้ที่มากกว่าหรือร่ำรวยกว่า ทั้งนี้ เนื่องจากโอกาสในการเข้าถึงและบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้เต็มจำนวนมีมากกว่า อีกทั้งอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับผู้มีเงินได้ที่มากกว่ายังส่งผลต่อสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่สูงกว่า

ดังนั้น เพื่อสร้างความเป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งจำเป็นที่จะต้องทำให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีส่งผลกระทบที่ดีกว่าต่อบุคคลผู้มีรายได้น้อยหรือคนจนให้มากกว่าบุคคลผู้มีรายได้ที่สูงกว่าหรือคนรวย หรืออาจกระทำโดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับระหว่างคนจนและคนรวยมีความเท่าเทียมกันมากขึ้นก็จะสามารถลดช่องห่างระหว่างความเหลื่อมล้ำทางด้านสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่คนจนและคนรวยได้รับได้ การปรับลดเพดานค่าลดหย่อนสูงสุด

ให้ต่ำลงจะเป็นการเพิ่มโอกาสในการเข้าถึงสิทธิประโยชน์จากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ของคนจนให้มากยิ่งขึ้น อีกทั้ง แม้คนจนจะไม่สามารถบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้เต็มจำนวนแต่เมื่อเพดานค่าลดหย่อนสูงสุดถูกปรับให้ลดลงจะส่งผลให้ความแตกต่างระหว่างสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับระหว่างคนจนและคนรวยแคบลง ส่งผลให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มีความเป็นธรรมยิ่งขึ้น

2) ประเด็นปัญหาสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน คือ แม้บุคคลผู้มีเงินได้หรือฐานะที่เท่าเทียมกันก็ไม่อาจเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกันหรือใกล้เคียงกันได้ ทั้งนี้ เนื่องจากจำนวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์แตกต่างกัน อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยมองว่าเพดานค่าลดหย่อน 15,000 บาท ถือเป็นจำนวนที่สูงจนเกินไปเป็นเหตุให้บุคคลผู้มีเงินได้ที่อยู่ในระดับเดียวกันแต่ปัจจัยในการเข้าถึงและบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เต็มจำนวนที่แตกต่างกัน อาทิเช่น หนี้สิน ครอบครัว คู่สมรส บุตร ฯลฯ ส่งผลให้บุคคลผู้มีเงินได้ที่เท่าเทียมกันไม่สามารถเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกันหรือใกล้เคียงกันได้

ดังนั้น เพื่อสร้างความเป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอนจำเป็นที่จะต้องทำให้บุคคลผู้มีเงินได้หรือฐานะที่เท่าเทียมกันได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เท่าเทียมกันหรือใกล้เคียงกันมากที่สุดเพื่อให้บุคคลทั้งสองเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกันหรือใกล้เคียงกันมากที่สุด การปรับลดเพดานค่าลดหย่อนสูงสุดให้ต่ำลงจะสามารถลดช่องว่างระหว่างความเหลื่อมล้ำทางด้านสิทธิประโยชน์ที่ได้รับระหว่างคนรวยและคนจนให้ลดลง เป็นเหตุให้บุคคลผู้มีเงินได้หรือฐานะที่เท่าเทียมกันได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เท่าเทียมกันหรือใกล้เคียงกันและเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกันหรือใกล้เคียงกันมากที่สุด

3) ประเด็นปัญหาสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี คือ การเพิ่มบทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ถือเป็นการเพิ่มต้นทุนในการจัดเก็บภาษีให้แก่ประชาชนในการทำความเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมาย อีกทั้ง ยังเป็นการเพิ่มตุนทนให้แก่ภาครัฐในการตีความเพื่อบังคับใช้กฎหมายซึ่งถือเป็นการเพิ่มความยุ่งยากซับซ้อนให้แก่ระบบภาษีเป็นเหตุ

ให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ส่งผลต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่ลดลง

ดังนั้น เพื่อให้ระบบการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีจำเป็นที่จะต้องทำให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุด กล่าวคือ ต้องนำบทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มาใช้ด้วยวิธีที่ง่ายที่สุด สะดวกที่สุด และประหยัดเวลามากที่สุด ฯลฯ ทั้งนี้ เพื่อลดโอกาสและลดความเสี่ยงในการหลบหลีกหรือหลบหนีภาษีของประชาชนซึ่งส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่ลดลง อย่างไรก็ดี ประเด็นปัญหาค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีผู้วิจัยเห็นว่าการเพิ่มบทบัญญัติแห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ถือเป็นทางออกที่ดีที่สุดในการนำบทบัญญัติแห่งค่าหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์มาบังคับใช้ ทั้งนี้ คงเป็นการยากถ้าจะแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยการเพิ่มบทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เข้าไปในประมวลรัษฎากร การปรับลดเพดานค่าลดหย่อนสูงสุดให้ต่ำลงเพื่ออำนวยความเป็นธรรมที่มากขึ้นจะสามารถส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่ดีได้ เนื่องจากเมื่อกฎหมายมีความยุติธรรมอย่างที่ควรจะเป็น ย่อมเป็นการลดโอกาสในการหลบหลีกหรือหลบหนีภาษีของประชาชนได้ในทางอ้อมนำมาซึ่งรายได้ของรัฐที่เพิ่มขึ้น

4) ประเด็นปัญหาสำหรับค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ คือ ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สามารถไปบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนได้ โดยเฉพาะกับบุคคลผู้มีรายได้น้อย ทั้งนี้ เนื่องจากสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับเมื่อคำนวณกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงที่ได้รับนั้นไม่คุ้มค่าเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เสียไปเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษี อีกทั้ง ในเรื่องของความไม่เป็นธรรมเองก็ส่งผลกระทบต่อการบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อเข้าสู่ระบบของภาษีของประชาชนได้เช่นกัน

ดังนั้น เพื่อให้ระบบการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพตามหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจจำเป็นที่จะต้องทำให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ไม่ไปบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนหรืออาจบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อ

ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนแต่น้อยที่สุด การปรับลดเพดานค่าลดหย่อนสูงสุดให้ต่ำลงแม้จะส่งผลกระทบต่อสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แท้จริงที่ได้รับที่ลดลง ทว่าจะเป็นการเพิ่มโอกาสในการเข้าถึงและบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ได้เต็มจำนวนมากยิ่งขึ้น ส่งผลกระทบต่อแรงจูงใจและความสมัครใจในการเข้าสู่ระบบภาษีได้ด้วยตนเองของประชาชนโดยปราศจากการถูกบิดเบือนการตัดสินใจหากประชาชนเห็นว่าค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เป็นค่าลดหย่อนที่มีความยุติธรรมและเป็นธรรมมากเพียงพอ

ด้วยเหตุผลทั้ง 4 ประการข้างต้น การปรับลดเพดานค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สูงสุดให้ต่ำลงจะสามารถสร้างความเป็นธรรมให้แก่ระบบภาษีได้มากยิ่งขึ้น แต่ในทางกลับกันอาจส่งผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจบ้างเล็กน้อย แต่ผู้วิจัยเชื่อว่าหากระบบการจัดเก็บภาษีมีความยุติธรรมมากเพียงพอแล้วนั้นจะส่งผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจได้ในทางอ้อม เนื่องจากประชาชนจะเกิดความพึงพอใจกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ตนได้รับเมื่อพวกเขาเห็นว่าสิทธิประโยชน์ดังกล่าวมีความเป็นธรรมแล้วนั้นย่อมส่งผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่ตามมาและลดโอกาสในการบิดเบือนการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนได้อีกด้วย

ดังนั้น จึงจำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 346 (พ.ศ. 2562) ในข้อที่ 1 หรือ บทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในกฎกระทรวงฉบับต่อไป ด้วยเนื้อความ ดังต่อไปนี้

“ข้อ 1 กำหนดให้เงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้อสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่รวมกันแล้วไม่เกินห้าพันบาท เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

อย่างไรก็ดี ข้อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ที่ผู้วิจัยได้เสนอแนะไปนั้น เป็นเพียงข้อเสนอแนะที่เกิดจากการวิจัยโดยนำหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีตามหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีมาประกอบการวิเคราะห์เป็นสำคัญ ทั้งนี้

เพื่อให้ค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักการในการจัดเก็บภาษีที่ดีมากที่สุด ซึ่งข้อเสนอแนะดังกล่าวของผู้วิจัยอาจถูกโต้แย้งได้โดยหลักการและแนวความคิดที่ต้องการส่งเสริมการบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ไม่ว่าจะเป็นหลักการและแนวความคิดเพื่อส่งเสริมสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ภายใต้โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (One Tambon One Product - OTOP) หรือหลักการและแนวความคิดสำหรับตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่เป็นโครงสร้างในทางภาษี (Non - Structural Reliefs) ซึ่งหลักการเหล่านี้ล้วนมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการบริโภคสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เป็นสำคัญ

ดังนั้น หากจะมีการทำวิจัยเพื่อหาข้อสรุปและข้อเสนอแนะเพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งค่าลดหย่อนสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ให้ดียิ่งขึ้น ผู้วิจัยเห็นควรดำเนินการจัดทำวิจัยในเชิงประจักษ์ต่อไป

บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557. สำนักพิมพ์ : สุเมธ ศิริคุณโชติ, 2537.

กรมพัฒนาชุมชน. “โครงการชุมชนท่องเที่ยว OTOP นวัตวิถี.” http://plan.cdd.go.th/wp-content/uploads/sites/97/2018/05/ว-1033.1-อนุมัติ-โครง-OTOP นวัตวิถี-18-กิจกรรม.pdf, 25 สิงหาคม 2562.

กรมพัฒนาชุมชน. “หลักเกณฑ์และแนวทางการใช้เครื่องหมายผลิตภัณฑ์ OTOP.” http://cep.cdd.go.th/wp-content/uploads/sites/108/2017/07/2หลักเกณฑ์และแนวทาง.pdf, 16 มิถุนายน 2562.

กรมเศรษฐกิจระหว่างประเทศ กระทรวงการต่างประเทศ. “OTOP.” http://www.thaibiz.net/th/business/387/OTOP, 16 มิถุนายน 2562.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

กังวาล ทองเนตร. “บริการสาธารณะคืออะไร.” http://123ne.blogspot.com/2012/02/koungwhal-thongnetra-13-2012-1446.html, 1 มิถุนายน 2562.

ขจร พรหมกสิกร. การภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2523.

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. การบริหารจัดการแนวความคิดและทางเลือกร่วมสมัย. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2552.

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2536.

ชัยสิทธิ์ บุณยเนตร และคณะ. โครงการวิจัยการศึกษาแนวทางการจำกัดการให้สิทธิหักค่าลดหย่อนในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. กรุงเทพมหานคร : สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2560.

โชติช่วง ทัพวงศ์. กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2559.

ดำรงค์ ใจยศ. “จากเมดาน อินโดนีเซีย สู่การพัฒนาผลิตภัณฑ์ OTOP.” https://www.ftpi.or.th/download/APO-Article/Industry-and-Service-Sector/Strengthening%20of%20SMEs/10AG19WSPImprovingPerfSME-DamrongJ11Nov10.pdf, 25 สิงหาคม 2562.

ทิชากร เกษรบัว. “แนวทางการพัฒนาสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์เพื่อการส่งออกในตลาดอาเซียน.”วารสารคณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น. ปีที่ 30. (พฤษภาคม 2556) : 157.

ธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย. “โอกาสและอุปสรรคของสินค้า OTOP ไทยในตลาดโลก.” https://www.ryt9.com/s/ryt9/24269, 16 มิถุนายน 2562.

บุญธรรม ราชรักษ์. ทฤษฎีภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2558.

ปรีดา นาคเนาวทิม. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แสงจันทร์การพิมพ์, 2531.

พีรเดช ทองอำไพ. “OVOP ต้นกำเนิดโอท็อป.” https://www.komchadluek.net/news/agricultural/249621, 25 สิงหาคม 2562.

เพ็ญพิชชา มาลัย. “ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2558.

ภาวินี อนันต์ธนสาร. “มาตรการปรับเพิ่มรายการค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษากรณีการหักค่าลดหย่อนค่าใช้จ่ายในทางการแพทย์.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2559.

ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. “ค่าใช้จ่าย.”, https://www.itax.in.th/pedia/ค่าใช้จ่าย, 25 สิงหาคม 2562.

ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. “โครงสร้างภาษี.” https://www.itax.in.th/pedia/โครงสร้างภาษี, 25 สิงหาคม 2562.

ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. “เงินได้พึงประเมิน.” https://www.itax.in.th/pedia/เงินได้, 25 สิงหาคม 2562.

ยุพิน คล้ายมนต์. “การศึกษาการพัฒนาท้องถิ่นอย่างยั่งยืนผ่านโครงการหนึ่งชุมชนหนึ่งผลิตภัณฑ์ของญี่ปุ่นและไทย.” วารสารญี่ปุ่นศึกษา มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. ปีที่ 26. (เมษายน 2552) : 3 – 4.

รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.

วิทย์ ตันตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2526.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.

ศิริญญา ดุสิตนานนท์. “การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี.” วารสารวิชาการคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย. ปีที่ 7. (มิถุนายน 2558) : 228

สภาที่ปรึกษาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. “นโยบายการพัฒนาเศรษฐกิจชุมชน กรณีโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์.” https://www.ryt9.com/s/ryt9/161749%20เมื่อ, 28 สิงหาคม 2562.

สุรชัย สุรัติเมธาพันธุ์. “ปัญหาการหักลดหย่อนภาษีเงินได้.” สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์อักษรกราฟฟิคแอนด์ดีไซน์, 2537.

สำนักงานพัฒนาชุมชนจังหวัดพิจิตร. “OTOP คืออะไร.” http://phichit.cdd.go.th/services/otop-คืออะไร, 16 มิถุนายน 2562.

สำนักงานพัฒนาชุมชนจังหวัดสุพรรณบุรี. “ความเป็นมา แนวคิดและหลักการ OTOP.” http://suphanburi.cdd.go.th/services/มารู้จัก-ความเป็นมา-แนวความคิด, 25 สิงหาคม 2562.

สำนักงานราชบัณฑิตยสภา. “พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2544.” http://www.royin.go.th/dictionary/, 12 สิงหาคม 2562.

เสาวรส เกษมสวัสดิ์. “ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับมาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษากรณีค่าลดหย่อนและเครดิตภาษีเพื่อการศึกษา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม, 2559.

อเนก เชียรถาวร และคณะ. การคลังรัฐบาล (EC341). พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2535.

ภาษาต่างประเทศ

Aorae. “โออิตะ จังหวัดเล็ก ๆ ในญี่ปุ่น ต้นแบบ "หนึ่งชุมชนหนึ่งผลิตภัณฑ์"”
https://urbancreature.co/oita-ovop-japan/, 25 สิงหาคม 2562.

KPMG Tax Corporation. “Taxation in Japan 2018.”
https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/jp/pdf/2018/jp-en-taxation-in-japan-201811.pdf, 8 กันยายน 2562.

PWC Malaysia. “2018/2019 Malaysian Tax Booklet.”
https://www.pwc.com/my/en/assets/publications/2018/2019-malaysian-tax-booklet-updated-31-jan-2019.pdf, 8 กันยายน 2562.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - นามสกุล	ปนวรรษ แจ้งเวชฉาย
ประวัติการศึกษา	พ.ศ. 2558 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย
ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน	ปัจจุบัน เจ้าหน้าที่ปฏิบัติการ ฝ่ายกำกับงานคดี บริษัท บริหารสินทรัพย์สุขุมวิท จำกัด

DPU